

---

**Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "La jurisprudence Antigone est-elle véritablement consacrée en droit fiscal ?".**

**Auteur :** Passanisi, Mathilda

**Promoteur(s) :** Verscheure, Céline; Vrijens, Dylan

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

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2022-2023

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/17129>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

# **La jurisprudence Antigone est-elle véritablement consacrée en droit fiscal ?**

**Mathilda PASSANISI**

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2022-2023*

**Coordination :**

Marc BOURGEOIS  
Sabine GARROY

**Promoteurs :**

Céline VERSCHEURE  
Dylan VRIJENS (suppléant)



## TABLE DES MATIERES

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>2</b>
<b>PARTIE I – HISTORIQUE DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE .....</b>	<b>3</b>
A.- LA JURISPRUDENCE ANTIGONE EN MATIERE PENALE.....	3
B.- TRANSPOSITION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE EN MATIERE FISCALE .....	4
C.- REMISE EN QUESTION PAR L'ARRET WEBMINDLICENSES DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPEENNE.....	6
<b>PARTIE II – LA JURISPRUDENCE ANTIGONE A L'EPREUVE DES DROITS FONDAMENTAUX ET PRINCIPES CONSTITUTIONNELS .....</b>	<b>9</b>
A.- CONFRONTATION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE AUX DROITS FONDAMENTAUX .....	9
1) <i>Le droit au procès équitable et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.....</i>	9
2) <i>Le droit au respect de la vie privée et familiale.....</i>	11
B.- CONFRONTATION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE AUX PRINCIPES CONSTITUTIONNELS BELGES .....	13
1) <i>Le principe de la légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt .....</i>	13
2) <i>L'article 159 de la Constitution.....</i>	17
<b>PARTIE III – EXAMEN DE LA PROPOSITION DE LOI DU 23 JUIN 2022 RELATIVE A L'USAGE DE PREUVES OBTENUES IRRÉGULIÈREMENT EN MATIERE FISCALE.....</b>	<b>18</b>
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>23</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>26</b>

## INTRODUCTION

Alors qu'en droit pénal, la jurisprudence Antigone, qui fête cette année ses vingt ans, avait reçu une consécration légale à l'occasion de ses dix ans, en 2013, sa transposition en droit fiscal fait toujours débat aujourd'hui. Son dixième anniversaire « fiscal », qui aura lieu en 2025, pourrait être marqué par une inversion de son principe suite à une proposition de loi déposée par le Mouvement réformateur (MR) en juin 2022<sup>1</sup>. Il faut dire que la jurisprudence Antigone fiscale avait subi ses premières secousses dès sa genèse, en raison de l'arrêt WebMindLicenses de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), qui a remis en question la validité du principe énoncé par notre Cour de cassation au regard du droit européen, du moins en matière de TVA. Cela n'a toutefois pas été suffisant pour faire reculer la Cour de cassation, forte du soutien de la Cour constitutionnelle et de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH).

Entre respect des droits fondamentaux des contribuables et poursuite de l'intérêt général par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la jurisprudence Antigone pose la question de la place du principe et de l'exception dans ce jeu d'équilibriste souvent présent dans les relations entre l'Etat et ses citoyens.

A l'instar de F. Koning, nous ne pouvons nous empêcher de trouver que la jurisprudence Antigone porte bien son nom, pourtant fortuit<sup>2</sup>. En effet, la pièce de Sophocle s'articule elle aussi autour du conflit entre la stricte application de la loi écrite et son abandon au nom d'un intérêt qualifié de « supérieur ». Toutefois, nous laisserons à Sophocle les aspects éthiques de cette question pour nous concentrer sur ses aspects juridiques : la jurisprudence Antigone doit-elle et peut-elle être maintenue dans un ordre juridique tel que la Belgique, où la Cour de cassation a le devoir de se soumettre aux normes supérieures, qu'elles soient constitutionnelles ou européennes ?

La transposition de la jurisprudence Antigone en droit fiscal a fait couler beaucoup d'encre. De nombreux auteurs se sont déjà penchés sur son historique ainsi que sur les arrêts de la CEDH et de la CJUE. Nous passerons donc relativement rapidement sur ces différents aspects de la question pour nous intéresser plus en détails à la validité de cette jurisprudence au regard de différents principes constitutionnels ou droits fondamentaux. Notre intention est de réunir au sein d'une même analyse les diverses critiques qui ont été émises à l'égard de la jurisprudence Antigone en matière fiscale, afin de déterminer si celle-ci pourrait être invalidée par un texte constitutionnel ou supranational.

Ainsi, après un détour nécessaire mais bref par l'historique de la jurisprudence Antigone en matière pénale, nous confronterons cette jurisprudence aux droits fondamentaux européens et aux principes constitutionnels belges qui encadrent l'établissement de l'impôt. Enfin, nous examinerons la proposition de loi Antigone du 23 juin 2022<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Ch., 2021-2022, n° 55-2783/1, 23 juin 2022.

<sup>2</sup> F. KONING, « La jurisprudence pénale « Antigone » vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution », *Act. fisc.*, 2017, liv. 15, p. 3-4.

<sup>3</sup> Le contenu de cette dernière partie provient en grande partie d'un entretien qui nous a été accordé par Jordan Oprenyeszk, collaborateur du Groupe parlementaire MR à la Chambre (Commission Finances – Budget), que nous remercions pour sa disponibilité et sa collaboration. Nous remercions également Benoît Piedboeuf, député à la Chambre et coauteur de la proposition de loi « Antigone » du 23 juin 2022, qui a rendu cet entretien possible.

# PARTIE I – HISTORIQUE DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE

## A.- LA JURISPRUDENCE ANTIGONE EN MATIERE PENALE

**Principe.** Le 14 octobre 2003, la Cour de cassation a consacré, par son célèbre arrêt « Antigone », la possibilité de faire usage, dans le cadre d'un procès pénal, de preuves obtenues illégalement<sup>4</sup>. Traditionnellement, les juridictions pénales, comme les autres juridictions, étaient tenues d'écarter les éléments de preuve recueillis de manière illégale ou déloyale. Par sa jurisprudence Antigone, la Cour de cassation vient inverser ce principe, modifiant la façon dont les preuves irrégulières peuvent ou doivent être prises en compte par le juge pénal lorsqu'il forme sa conviction.

**Exceptions.** La Cour de cassation précise toutefois que les preuves obtenues illégalement doivent toujours être écartées en trois circonstances, qui constituent les seules exceptions au principe<sup>5</sup> : en cas de non-respect de certaines conditions de forme prescrites à peine de nullité, d'irrégularité entachant la fiabilité de la preuve et d'usage de la preuve d'une manière contraire au droit à un procès équitable.

**Sous-critères.** En 2004, à peine six mois après son premier arrêt, la Cour devra déjà préciser sa jurisprudence, en indiquant les critères que le juge pénal doit prendre en considération pour déterminer si une preuve doit être exclue des débats en application des trois exceptions limitativement énumérées par la Cour. Elle expliquera que le juge doit « apprécier l'admissibilité d'une preuve obtenue illicitement à la lumière des articles 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ou 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, compte tenu des éléments de la cause prise dans son ensemble, y compris le mode d'obtention de la preuve et les circonstances dans lesquelles l'illicéité a été commise »<sup>6</sup>. La Cour aiguille les magistrats en ce qui concerne les circonstances dont il peut être tenu compte pour déterminer, notamment, si le droit à un procès équitable serait violé en cas de non-écartement de la preuve obtenue illégalement. Ainsi, le juge peut prendre en considération les sous-critères suivants :

- la circonstance que l'autorité chargée de l'information, de l'instruction et de la poursuite des infractions a ou non commis intentionnellement l'acte illicite ;
- la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de manière importante l'illicéité commise ;
- la circonstance que la preuve obtenue illicitement ne concerne qu'un élément matériel de l'existence de l'infraction.

---

<sup>4</sup> Cass., 14 octobre 2003, *Pas.*, 2003, liv. 9-10, p. 1607, concl. DE SWAEF, *R.A.B.G.*, 2004, liv. 6, p. 333, note F. SCHUERMANS, *R.C.J.B.*, 2004, liv. 4, p. 405, note F. KUTY, *Rev. dr. pén.*, 2004, liv. 5, p. 617, concl. De Swaef, *R.W.*, 2003-04, liv. 21, p. 814, *T. Strafr.*, 2004, liv. 2, p. 129, note P. TRAEST.

<sup>5</sup> Cass., 23 mars 2004, *Pas.*, 2004, p. 500, *R.A.B.G.*, 2004, liv. 16, p. 1061, note F. SCHUERMANS, *Rev. dr. pén.*, 2005 (abrégé), liv. 6, p. 661, note C. DE VALKENEER. La Cour précise par cet arrêt le caractère limitatif des exceptions énumérées dans son arrêt du 14 octobre 2003.

<sup>6</sup> *Ibid.*

**Consécration légale.** La jurisprudence Antigone est désormais bien établie en matière pénale<sup>7</sup>, et a même fait l'objet d'une consécration légale, en 2013, à l'article 32 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle, ainsi libellé :

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

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

## **B.- TRANSPOSITION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE EN MATIERE FISCALE**

**Transposition nécessairement imparfaite.** Le 22 mai 2015<sup>8</sup>, deux ans après la consécration légale de la jurisprudence Antigone en procédure pénale, la Cour de cassation a transposé cette jurisprudence en matière fiscale<sup>9</sup> :

---

<sup>7</sup> On peut toutefois remarquer que cette jurisprudence a essentiellement été réceptionnée par les juridictions néerlandophones. Voy. not. Anvers, 23 avril 2008, *Vigiles*, 2009, liv. 1, p. 30, note S. De Decker, Gand, 1<sup>er</sup> juin 2012, *T. Strafr.*, 2013, liv. 1, p. 39, note G. SCHOORENS, Gand (4e ch.), 24 novembre 2015, *T.G.R. - T.W.V.R.*, 2017, liv. 1, p. 61, *Vigiles*, 2016, liv. 5, p. 225, note M. LANGOUCHE, Bruxelles (Fr.) (fisc.) (6Fe ch.), 9 juin 2022, *R.G.C.F.*, 2023, liv. 1, p. 59, Corr. Ypres (9e ch.), 13 septembre 2010, *T.M.R.*, 2011, liv. 4, p. 491, *T.M.R.* 2011, liv. 5, p. 593.

<sup>8</sup> Cass. (1re ch.), 22 mai 2015, F.13.0077.N, *Cour. fisc.*, 2015, liv. 12, p. 827, note S. SABLON, *J.L.M.B.*, 2016, liv. 20, p. 917, note F. STEVENART MEEUS, *RABG*, 2015, liv. 19, p. 1352, note J. VANDEN BRANDEN, *RABG*, 2018, liv. 8, p. 725, note J. VANDEN BRANDEN, *R.G.C.F.*, 2015, liv. 6, p. 459, note P. DHAEYER, *R.W.* 2015-16, liv. 37, p. 1460, note I. DE TROYER, L. VANDENBERGHE, *T.F.R.*, 2015, liv. 486, p. 682, note W. VETTERS, J. BONNE.

<sup>9</sup> La transposition de la jurisprudence Antigone originelle dans la sphère du droit fiscal ne se résume pas à un simple « copier/coller », et une transposition parfaite n'aurait, à notre sens, pas été souhaitable. Si cette jurisprudence a pu être transposée *mutatis mutandis*, c'est parce qu'il existe certaines similitudes entre la procédure pénale et la procédure fiscale, qui justifient l'introduction d'une telle jurisprudence dans ces matières. Toutefois, la procédure fiscale se différencie de la procédure pénale par bien des aspects, raison pour laquelle la Cour de cassation a dû adapter les critères d'application d'Antigone en matière fiscale. Ces différences expliquent sans doute aussi la réticence d'une certaine doctrine et même d'une certaine jurisprudence, à admettre pleinement les arrêts Antigone en matière fiscale. En effet, le droit fiscal comme le droit pénal sont des matières de droit public, qui concernent, du moins en partie, les relations entre le citoyen (ou contribuable) et l'Etat. Toutefois, la procédure pénale est encadrée de garanties telles que l'impartialité et l'indépendance du juge d'instruction et le contrôle des juridictions d'instructions à l'issue de l'enquête pénale. La Cour constitutionnelle estime par ailleurs que, contrairement à ce qui est prévu en procédure pénale, « [d]ans la mesure où la finalité de la visite fiscale consiste uniquement à établir une imposition exacte, le contribuable ne peut invoquer ni le droit de se taire ni le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination afin de se soustraire à son obligation de collaborer à la visite (C.E.D.H., décision, 16 juin 2015, Van Weerelt c. Pays-Bas, § 56). Ce n'est que dans le cadre d'une accusation au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme que le contribuable peut invoquer le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination (C.E.D.H., 25 février 1993, Funke c. France, § 44) ». C. const., 12 octobre 2017, n° 116/2017, *Dr. pén. entr.*, 2019, liv. 1, p. 25, note M. GRATIA, S. MASSON, *J.T.*, 2018, liv. 6725, p. 300, note F. KONING, *NjW*, 2017, liv. 372, p. 847, note S. DE RAEDT, *RABG*, 2017, liv. 19, p. 1516, note J. VANDEN BRANDEN, *R.W.*, 2017-18 (sommaire), liv. 25, p. 977, note -, *T.F.R.* 2018, liv. 535, p. 139, note S. DE RAEDT. Les différences existantes entre la procédure pénale et la procédure fiscale apparaissent particulièrement bien lorsque l'on compare les visites domiciliaires du fisc aux perquisitions. Certains auteurs pensent que la jurisprudence Antigone permet au fisc de se prévaloir d'un « droit de visite actif » qui s'apparente à un véritable droit de perquisition, alors même que les magistrats du parquet ne peuvent pas recourir eux-mêmes à ce devoir d'enquête, hors les cas de flagrant délit. A ce propos, voy. X., « L'administration dispose-t-elle d'un droit de recherche illimité (c'est-à-dire un droit de recherche comparable à une perquisition) lors d'une "visite" ? », *Cour. fisc.*, 2018, liv. 4, p. 829-830, note sous Civ. Liège, 11 septembre 2017, F. DESTERBECK, « L'absence d'autorisation du juge de police ne rend pas les preuves illégales », *Act. fisc.*, 2022, liv. 23, p. 1-2, note sous Cass.,

« L'utilisation par l'administration d'une preuve obtenue illégalement doit être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable. Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières, l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement en matière fiscale ne peut être écartée que si les moyens de preuve sont obtenus d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration que cette utilisation ne peut en aucune circonstance être admise, ou si celle-ci porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable »<sup>10</sup>.

Dans la foulée de l'énoncé de ce principe, la Cour élabore des sous-critères propres à la matière fiscale :

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

Dans un arrêt du 29 janvier 2021, la Cour a ajouté un cinquième sous-critère : la circonstance que la preuve aurait quand même été obtenue en l'absence de la commission d'une irrégularité<sup>11</sup>.

**Exceptions peu effectives.** Après un examen des trois cas exceptionnels dans lesquels le juge fiscal peut décider qu'il est préférable d'écarter un élément de preuve, nous nous interrogeons sur le caractère effectif de ces exceptions, à l'instar de F. Koning, qui les qualifie d'« exceptions illusoires »<sup>12</sup>.

La première exception, qui concerne les dispositions sanctionnées par la nullité de la preuve recueillie, ne trouve à s'appliquer que lorsque l'administration fiscale a négligé de notifier au contribuable la présomption de fraude et son intention d'appliquer le délai d'investigation

---

21 avril 2022, G. VAEL, Y. ZHENG, « Nouvel arrêt de la Cour de cassation en matière d'utilisation de preuves obtenues de manière irrégulière : confirmation de la jurisprudence Antigone ou rendez-vous manqué ? », *Act. fisc.* 2018, liv. 22, p. 3, F. KONING, « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone ? », *J.T.* 2016, liv. 6652, p. 400, F. KONING, « Pas de droit de perquisition pour le fisc », *J.T.* 2018, liv. 6725, p. 302-303. Voy. également Réponse à la question orale de Joy Donné à Vincent Van Peteghem (VPM Finances) sur "L'érosion de la protection juridique par la doctrine Antigone", 55027608C, Commission des Finances et du Budget, 28 juin 2022, *Doc. Parl.*, Ch., CRABV55/COM835, p. 15 : « Si une autorisation devait être demandée à un juge d'instruction, cela donnerait l'impression erronée qu'un contrôle fiscal revêt un caractère d'enquête judiciaire, alors que les compétences de l'inspection fiscale se limitent à des compétences d'enquête et de contrôle purement administratives ».

<sup>10</sup> Pour une analyse de ces critères, voy. not. M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, « "Antigone" en droit fiscal : quelle évolution ? », in M. BOURGEOIS, I. RICHELLE (dir.), *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies*, CUP, n° 172, Liège, Anthemis, 2017, p. 224 et s., Ch. BUYASSE, « Preuve illicite : la Cour de cassation oblige à une pondération des intérêts », *Fiscologue*, n° 1435, 2015, p. 4.

<sup>11</sup> Cass. (1re ch.), 29 janvier 2021, RG F.17.0016.N, *A.P.T.*, 2021 (sommaire), liv. 4, p. 810, *F.J.F.*, 2021 (sommaire), liv. 4, p. 144. A ce propos, voy. Ch. BUYASSE, « Violation d'un droit fondamental : pas d'exclusion automatique de la preuve », *Fiscologue*, n° 1691, 2021, p. 1.

<sup>12</sup> F. KONING, « La jurisprudence pénale « Antigone » vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution », *op. cit.*, p. 3, F. KONING, « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone ? », *op. cit.*, p. 398-399.



étendu de 10 ans. L'article 333, al. 3 CIR92 est en effet la seule disposition, en matière d'impôts sur les revenus, que le législateur a jugé bon de prescrire à peine de nullité<sup>13</sup>.

La seconde exception au principe Antigone est le cas où les moyens de preuve sont obtenus d'une manière contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration. Or, si nous ne rejoignons pas F. Koning lorsqu'il écrit que le contribuable devrait bénéficier lui-même de pouvoirs d'investigation pour déterminer si oui ou non l'administration a agi en respect de ces principes, nous ne pouvons que constater avec l'auteur que les principes de bonne administration, « étant de nature jurisprudentielle, ont des contours flous et imprécis, au contraire de la loi fiscale de stricte interprétation et votée par les assemblées démocratiquement élues »<sup>14</sup>.

La troisième exception, qui consiste à écarter un élément de preuve lorsque l'irrégularité qui entache celui-ci porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable, est sans doute celle qui a fait couler le plus d'encre. On peut d'ailleurs y rattacher deux arrêts de la CEDH, qui sont communément reconnus comme une consolidation de la jurisprudence Antigone<sup>15</sup>. Bien qu'ils aient été rendus en droit pénal, leur contenu peut sans aucun doute être transposé en matière fiscale. Etant donné l'importance de l'exception de l'atteinte au procès équitable, nous avons décidé d'y consacrer une section à part entière dans la partie II de notre analyse, qui sera également l'occasion de se pencher sur les deux arrêts de la CEDH.

### **C.- REMISE EN QUESTION PAR L'ARRÊT WEBMINDLICENSES DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPEENNE**

**Arrêt WebMindLicenses.** Par un arrêt du 17 décembre 2015, la CJUE s'est indirectement prononcée sur la compatibilité de la jurisprudence Antigone de la Cour de cassation belge avec le droit de l'Union<sup>16</sup>. Dans cet arrêt, la CJUE estime que les preuves obtenues en violation d'un droit fondamental protégé par la Charte de l'Union européenne, en l'espèce l'article 7 qui consacre le droit au respect de la vie privée et familiale, doivent être écartées par le juge fiscal<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> Pour un cas où la jurisprudence Antigone a été écarté sur la base de cette exception, voy. Anvers, 4 décembre 2018, *Fiscologue*, 2019 (sommaire), liv. 1603, p. 12, note Ch. BUYSSE.

<sup>14</sup> F. KONING, « La jurisprudence pénale « Antigone » vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution », *op. cit.*, p. 3. Toutefois, M. Bourgeois et C. Verscheure proposent une interprétation de l'arrêt WebMindLicenses de la CJUE (qui sera examiné *infra*) qui permettrait « de pallier l'imprécision et l'imprévisibilité du critère relatif à la violation des principes de bonne administration ». Voy. M. BOURGEOIS, C. VERSCHEURE, « Les effets insoupçonnés de l'arrêt WebMindLicenses de la Cour de justice sur la doctrine "Antigone" en droit fiscal belge », in *Liber amicorum Melchior Wathelet. L'Europe, au Présent !* Bruxelles, Larcier, 2018, p. 803.

<sup>15</sup> Cour eur. D.H., 28 juillet 2009, Lee Davies c. Belgique, *Rev. dr. pén. crim.*, 2010, p. 312 et s., Cour eur. D.H., 31 décembre 2017, Kalnéniéné c. Belgique. Notons que la Cour constitutionnelle a elle aussi approuvé la jurisprudence Antigone en s'appropriant les décisions de la CEDH : C. const., 22 décembre 2010, n° 158/2010, *J.L.M.B.*, 2011, p. 298.

<sup>16</sup> C.J.U.E., 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, disponible sur [www.curia.eu](http://www.curia.eu).

<sup>17</sup> Sur cet arrêt, voy. not. C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », *R.G.C.F.*, 2022, liv. 1, p. 30-40, C. BUYSSE, « Preuves irrégulières : la Cour de cassation "surclassée" par la CJUE ? », *Fiscologue*, 2016, liv. 1492, p. 1-4, P. DE VOS, D. VERBEKE, « Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus? », *T.F.R.*, 2016, liv. 499, p. 356-362. F. KONING, « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone ? », *op. cit.*, 397-400, F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone », *J.T.*, 2017, liv. 6674, p. 83, C. VAN DE HEYNING, « Antigoon doorstaat (voorlopig) de

**Portée.** Cette affaire concernait la TVA applicable à un contrat de licence conclu entre une société hongroise et une société portugaise. Cet arrêt a donc *a priori* une portée limitée à la matière de la TVA<sup>18</sup>. Toutefois, certains auteurs belges se sont inquiétés de ce qu'il puisse invalider totalement la jurisprudence Antigone. Cette décision n'a donc pas manqué d'agiter la doctrine belge<sup>19</sup>, qui a inféré de cet arrêt des conséquences plus ou moins importantes pour la jurisprudence Antigone, allant d'une invalidation totale de l'Antigone fiscale à une condamnation de cette jurisprudence tant en matière fiscale qu'en matière pénale, annihilant ainsi les effets de l'article 32 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle<sup>20</sup>.

Selon d'autres auteurs, les jurisprudences de la Cour de cassation et de la CJUE ne sont pas incompatibles moyennant quelques ajustements<sup>21</sup>. Ainsi, il faudrait lire l'arrêt WebMindLicenses comme n'interdisant l'usage de preuves obtenues illégalement que dans les cas où cette illégalité a entraîné la violation d'un droit fondamental. Dans ces cas, à la lecture des critères Antigone énoncés par la Cour de cassation, ne devrait-on pas considérer qu'il y a aussi eu une violation des principes de bonne administration ? Même si cette question devait recevoir une réponse négative, il nous semble que la jurisprudence Antigone ne serait pas totalement invalidée par l'arrêt de la CJUE, mais devrait simplement faire l'objet de quelques ajustements afin que les preuves obtenues illégalement ne puissent plus être admises dans les cas de violation de droits fondamentaux.

**Nouvelle question préjudicielle.** Dans cette optique, la Cour de cassation a adressé une question préjudicielle à la CJUE, ainsi libellée :

*« L'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens que, dans les affaires concernant la taxe sur la valeur ajoutée, il s'oppose en toutes circonstances à l'utilisation d'éléments de preuve obtenus en méconnaissance du droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte ou s'il laisse place à une réglementation nationale dans le cadre de laquelle la juridiction qui doit apprécier si un tel élément de preuve peut être utilisé comme*

---

mensenrechttoets », *T. Strafr.*, 2017, liv. 2, p. 117-121, S. DE RAEDT, « De Belgische Antigoon-leer, het vervolgverhaal na het arrest WebMindLicenses », *T.F.R.* 2020, liv. 588, p. 795-797.

<sup>18</sup> Certains auteurs ne reconnaissent à l'arrêt WebMindLicenses que cette portée limitée. Voy. not. P. DE VOS, D. VERBEKE, « Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus? », *op. cit.*, p. 356-362.

<sup>19</sup> Sur les différentes thèses doctrinales, voy. C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », *op. cit.*, p. 33, G. VAEL, Y. ZHENG, « Nouvel arrêt de la Cour de cassation en matière d'utilisation de preuves obtenues de manière irrégulière : confirmation de la jurisprudence Antigone ou rendez-vous manqué ? », *op. cit.*, p. 3, M. BOURGEOIS, C. VERSCHEURE, « Les effets insoupçonnés de l'arrêt WebMindLicenses de la Cour de justice sur la doctrine "Antigone" en droit fiscal belge », *op. cit.*, p. 801-802.

<sup>20</sup> Voy. not. S. GNEDASJ, « Mensenrechten en bewijs. Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel », *Fisc. Act.*, 2016/3, p. 1-5, S. GNEDASJ, « Impact van het arrest WebMindLicenses op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines », *A.F.T.*, 2016/8-9, p. 33-50, F. KONING, « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone ? », *J.T.*, 2016, n° 6652, p. 397-400.

<sup>21</sup> S. DE RAEDT, « Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoon-leer : drie redenen om minder enthousiast te zijn », *T.F.R.*, 2016, n° 502, p. 471-474, I. LEJEUNE, L. VERMEIRE, N. DUTRÉ, « De grondrechten van de unie en de bescherming van de belastingplichtige », *A.F.T.*, 2016/6-7, p. 34-38, A. BELLENS, « Onrechtmatig verkregen bewijs : genuanceerde Antigoon-leer in fiscale zaken », *R.A.B.G.*, 2017.9, p. 734-737, M. BOURGEOIS, C. VERSCHEURE, « "Antigone" en droit fiscal : quelle évolution? », *op. cit.*, p. 211-245, I. TROYER, L. VANDENBERGHE, « Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht », *R.W.*, 2015-2016, n° 37, p. 1462-1466.

*fondement pour une perception de la taxe sur la valeur ajoutée est tenue de procéder à un examen tel que précisé au point 4 de l'arrêt ? »<sup>22</sup>.*

Ainsi, il était question de déterminer si un contribuable peut être victime d'une discrimination si le traitement d'un élément de preuve obtenu de manière irrégulière est différent selon que l'on soit en matière d'impôts sur les revenus – où il est fait application de la jurisprudence *Antigone* – ou en matière de TVA – où le juge doit automatiquement rejeter les preuves obtenues illégalement sur la base de l'arrêt *WebMindLicenses*. Malheureusement, la CJUE refusera de se prononcer sur cette question préjudicielle car l'affaire en cause ne concernait ni le droit de l'Union – il s'agissait d'une affaire concernant l'impôt des personnes physiques – ni une situation transfrontalière<sup>23</sup>.

Certains enseignements peuvent toutefois être tirés des conclusions rendues par l'avocat général J. Kokott le 11 juillet 2019<sup>24</sup>. Ce dernier semble considérer qu'il n'y aurait pas de discrimination si l'élément de preuve litigieux était traité différemment selon que l'on se trouve en matière de TVA ou en matière d'impôts sur les revenus<sup>25</sup>. Ainsi, la jurisprudence *WebMindLicenses* ne devrait pas nécessairement s'appliquer de manière uniforme à l'ensemble de la matière fiscale.

Toutefois, nombreux sont les auteurs qui contestent la jurisprudence *Antigone*. Leurs arguments sont divers mais se reposent la plupart du temps sur des textes supralégaux qui s'opposeraient à une telle jurisprudence. Nous proposons ci-après un examen systématique de ces arguments, dans le but de déterminer si la jurisprudence *Antigone* est invalidée par les principes constitutionnels encadrant l'impôt ou par les textes européens protégeant les droits fondamentaux des contribuables.

---

<sup>22</sup> Cass., 28 juin 2018, F.17.0016.N, *T.F.R.*, 2019, liv. 555, p. 128, note A. LEWANDOWSKI.

<sup>23</sup> C.J.U.E. (5e ch.), 24 octobre 2019, C-469/18, C-470/18, *T.F.R.*, 2020, liv. 578, p. 234, note A. LEWANDOWSKI.

<sup>24</sup> Conclusions de l'avocat général J. Kokott avant C.J.U.E., 24 octobre 2019 (C-469/18, C-470/18).

<sup>25</sup> S. Gnedasj considère quant à lui qu'une telle différence de traitement n'est pas justifiée S. GNEDASJ, « Mensenrechten en bewijs. Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel », *op. cit.*, p. 4, S. GNEDASJ, « Bescherming grondrechten: Antigoon aan het wankelen », *Fisc. Act.*, 2018, liv. 30, p. 2-3.

## **PARTIE II – LA JURISPRUDENCE ANTIGONE À L'ÉPREUVE DES DROITS FONDAMENTAUX ET PRINCIPES CONSTITUTIONNELS**

**Questionnement.** Le rôle des règles de procédure fiscale est de protéger les contribuables contre les ingérences de l'administration fiscale. Si l'on peut accepter que la Cour de cassation vienne atténuer leurs effets pour rétablir un équilibre entre les droits des contribuables et la lutte efficace contre la fraude fiscale, d'autant plus que le législateur lui-même n'a pas jugé utile de sanctionner l'irrespect de ces règles de procédure, il est plus difficilement concevable que la Cour puisse, par sa jurisprudence, porter atteinte aux droits fondamentaux des contribuables et contredire des principes constitutionnels. Ainsi, on peut se demander si une analyse de la jurisprudence Antigone sous l'angle de ces droits et principes n'aboutirait pas à la conclusion que cette jurisprudence devrait rester lettre morte.

### **A.- CONFRONTATION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE AUX DROITS FONDAMENTAUX**

#### ***1) Le droit au procès équitable et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme***

Article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme :

*« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. [...] ».*

**Exception au principe de l'admissibilité des preuves.** La Cour de cassation a prévu, dès son arrêt du 22 mai 2015, que le fait que l'irrégularité commise porte atteinte au droit à un procès équitable constitue une exception au principe de l'admissibilité des preuves obtenues illégalement. Cette exception existait déjà à l'origine de la jurisprudence Antigone en matière pénale.

Nous l'avons vu, il n'est pas certain que les deux premières exceptions au principe Antigone (la sanction de nullité et la violation des principes de bonne administration) aient une portée pratique effective. Qu'en est-il donc de la troisième exception, relative au procès équitable ? Certains auteurs ont reproché à la jurisprudence Antigone de confier au juge un trop grand pouvoir d'appréciation lorsqu'il est question de décider si une preuve obtenue illégalement peut ou non servir à l'établissement d'un impôt<sup>26</sup>. Selon nous, c'est précisément dans l'exception d'atteinte au procès équitable que réside cette liberté laissée au juge. En effet, « l'imprécision de la notion de preuve contraire au droit à un procès équitable [...] aboutit à accroître le rôle

<sup>26</sup> Voy. not. M. MORIS, « La jurisprudence dite « Antigone » de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, liv. 539, p. 319.

quasi souverain du juge du fond, appelé à apprécier le caractère équitable du procès par rapport à l'ensemble du procès et en fonction d'une mise en balance, difficilement objective, entre des intérêts antagonistes »<sup>27</sup>. C'est sans doute la raison pour laquelle la Cour a jugé utile de proposer des sous-critères, qui ont vraisemblablement pour but de guider le juge dans son appréciation de cette troisième exception au principe de l'admissibilité des preuves<sup>28</sup>.

Toutefois, les questions du droit à un procès équitable relatives à la recevabilité des preuves se résument bien souvent à déterminer si le principe contradictoire et les droits de la défense ont été respectés. Autrement dit, tant que le justiciable a pu user de ses droits de la défense pour faire valoir ses arguments et contredire l'élément de preuve litigieux, l'aspect équitable de la procédure est considéré comme rétabli. Cette interprétation a été confirmée dans deux arrêts de la CEDH relatifs à la procédure pénale belge et plus particulièrement à l'utilisation des preuves obtenues illégalement.

**Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.** Dans l'arrêt *Lee Davies c. Belgique*, rendu en 2009, où il était question d'une perquisition illégale ayant mené à une condamnation pénale, la Cour a examiné la compatibilité de la jurisprudence *Antigone* avec la garantie du droit à un procès équitable. La Cour commence par préciser que « [s]i l'article 6 garantit le droit à un procès équitable, il ne régleme pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telles, matière qui relève au premier chef du droit interne [...]. La Cour n'a donc pas à se prononcer, par principe, sur l'admissibilité de certaines catégories d'éléments de preuve, par exemple des éléments obtenus de manière illégale au regard du droit interne [...] »<sup>29</sup>.

Dans son arrêt *Kalnéniené c. Belgique* de 2017, où il était également question d'une perquisition illégale, la Cour se réfère à son arrêt *Lee Davies c. Belgique* en ces termes : « la Cour rappelle qu'elle a déjà considéré que la jurisprudence belge en la matière était suffisamment bien établie au moment des faits et laissait au juge un large pouvoir d'appréciation pour atténuer voire, le cas échéant, effacer les conséquences des irrégularités affectant l'obtention d'une preuve [...] ». Elle considère que sa jurisprudence précédente s'applique *a fortiori* à l'affaire *Kalnéniené* dès lors que la jurisprudence *Antigone* a entre-temps été consacrée dans un texte de loi.

Ainsi, le sort l'admissibilité des preuves obtenues de manière irrégulière doit en premier lieu être réglé par le droit interne et l'intervention de la CEDH ne se justifie que si la réglementation interne a pour effet de porter atteinte au droit à un procès équitable. D'emblée, nous remarquons que la Cour de cassation a su protéger sa jurisprudence de la censure européenne en prévoyant que les preuves obtenues en violation du droit au procès équitable devaient être écartées par le juge. Cependant, c'est dans l'application que font les juges du fond des arrêts de cassation que l'on doit rechercher une éventuelle violation du droit au procès équitable.

Or, dans les deux affaires précitées, *Lee Davies* et *Kalnéniené*, la CEDH estimera que le déroulé de la procédure pénale belge n'a pas porté atteinte au droit à un procès équitable des contribuables, dès lors que « [p]our déterminer si la procédure dans son ensemble a été

---

<sup>27</sup> E. VAN BRUSTEM, « Libres propos sur la loyauté et la nécessité de la preuve », *R.G.C.F.*, 2014, liv. 3-4, p. 203. Voy. également T. AFSCHRIFT, « Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013, liv. 3, p. 165.

<sup>28</sup> Voy. T. AFSCHRIFT, *ibid.*, p. 165.

<sup>29</sup> Cour eur. D.H., 28 juillet 2009, *Lee Davies c. Belgique*, *op. cit.*, cons. 40.

équitable, il faut aussi se demander si les droits de la défense ont été respectés. Il faut rechercher notamment si le requérant s'est vu offrir la possibilité de remettre en question l'authenticité de l'élément de preuve et de s'opposer à son utilisation. Il faut prendre également en compte la qualité de l'élément de preuve, y compris le point de savoir si les circonstances dans lesquelles il a été recueilli font douter de sa fiabilité ou de son exactitude »<sup>30</sup>. Ainsi, si le juge, après avoir entendu les arguments du contribuable, considère que la preuve est fiable, celle-ci peut être utilisée pour fonder une condamnation sans que le droit au procès équitable s'en trouve violé. Si l'irrégularité commise dans la collecte de preuves implique la violation d'un droit fondamental également protégé par la Convention européenne des droits de l'homme, le juge belge devra toutefois être attentif à la nature de ce droit. En effet, selon la Cour, « l'exclusion d'une preuve obtenue illégalement s'impos[e], afin de préserver l'équité du procès, lorsque l'irrégularité commise touch[e] certains droits considérés comme parmi les plus fondamentaux de la Convention »<sup>31</sup>. La Cour cite comme exemple l'article 3 qui interdit la torture et les traitements inhumains et dégradants. En revanche, il ressort de la jurisprudence de la Cour que le droit au respect de la vie privée (art. 8 de la Convention) ne fait pas partie de ces « droits les plus fondamentaux » et que sa violation n'entraîne donc pas nécessairement une violation du droit à un procès équitable<sup>32</sup>.

Ces arrêts, qui nous paraissent pleinement transposables en droit fiscal<sup>33</sup>, démontrent la confiance accordée par la CEDH aux juges nationaux. Selon elle, c'est la liberté d'interprétation et le pouvoir d'appréciation laissés aux magistrats qui permet de protéger le droit à un procès équitable des citoyens<sup>34</sup>.

## 2) *Le droit au respect de la vie privée et familiale*

Article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme :

*« 1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.*

*2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention*

<sup>30</sup> *Ibid.*, cons. 42.

<sup>31</sup> *Ibid.*, cons. 45.

<sup>32</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., 10 mars 2009, Bykov c. Russie, Cour eur. D.H., 5 novembre 2002, Allan c. Royaume-Uni, Cour eur. D.H., 12 mai 2000, Khan c. Royaume-Uni.

<sup>33</sup> En ce sens, voy. Cour eur. D.H., 12 juillet 2001, *T.F.R.*, 2001, p. 1098, Cass., 3 janvier 2003, *T.F.R.*, 2003/9, p. 449 à 452.

<sup>34</sup> Sur cette confiance accordée au juge, voy. P. DHAeyer, « Usages de pièces irrégulières en droit pénal fiscal à l'aune de la loi Antigone », *R.G.C.F.* 2015, liv. 6, p. 464 : « [...] la loi Antigone investit aussi la justice d'une confiance nécessaire à la compréhension et à l'acceptation de ses arrêts. Personne ne remet en cause la légitimité des juges à juger de l'intérêt de l'enfant, de la nature et des longueurs des peines ou des questions relatives au port de signes confessionnels, tant les juges, en tant que pouvoir, sont l'émanation d'une société dans laquelle ils vivent. Gageons qu'il en est de même lorsqu'il s'agit, dans des questions de procédure, de faire écho à l'idéal de justice ».

*des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».*

**Ingérences dans la vie privée des contribuables.** Dans les développements de la proposition de loi du 23 juin 2022 – que nous examinerons ci-après –, on peut lire ce qui suit :

*« Certains considèrent que l'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, consacrant le droit au respect de la vie privée et familiale, fait également obstacle à la transposition de la jurisprudence Antigone en matière fiscale, au motif que les investigations menées par l'administration fiscale ne constituent des ingérences autorisées que si elles sont prévues par la loi, que si elles sont proportionnées par rapport à l'objectif poursuivi et que si le contribuable dispose d'un recours devant un juge. Lorsqu'un élément probant revêt un caractère irrégulier, il ne s'agit plus d'une ingérence légalement prévue. Partant, il ne pourrait nécessairement, selon ces auteurs, être pris en considération par le juge »<sup>35</sup>.*

Or, la jurisprudence Antigone n'autorise aucune ingérence dans le droit à la vie privée des contribuables. Elle ne fait que régler le sort qu'il convient de réserver aux preuves obtenues suite à une ingérence non autorisée par la loi. Elle ne touche donc qu'à la sanction de ces ingérences, dans le seul cadre de l'admissibilité des preuves. Cette sanction ne doit être la nullité que si la loi le prévoit expressément, si l'ingérence est contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration ou si le droit à un procès équitable du contribuable est violé. Or, à la lumière de la jurisprudence de la CEDH, on peut affirmer qu'une violation de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme n'aboutit pas nécessairement à une violation du droit à un procès équitable<sup>36</sup>, de même que l'admission par un juge d'une preuve obtenue en violation de ce même article<sup>37</sup>. Les irrégularités commises par l'autorité ne sont pas couvertes ou régularisées par l'intervention du juge qui applique les critères Antigone. Reste sauf le droit du contribuable d'obtenir réparation d'un dommage causé par une telle ingérence ou de faire reconnaître une violation de son droit à la vie privée en vertu de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

---

<sup>35</sup> Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Ch., 2021-2022, n° 55-2783/1, 23 juin 2022, p. 6

<sup>36</sup> *Cf. supra.*

<sup>37</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., 31 décembre 2017, Kalnéniené c. Belgique.

## B.- CONFRONTATION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE AUX PRINCIPES CONSTITUTIONNELS BELGES

### 1) *Le principe de la légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt*

Article 170 de la Constitution belge :

« § 1er. *Aucun impôt au profit de l'état ne peut être établi que par une loi.*

§ 2. *Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.*

*La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée.*

[...] ».

Article 172 de la Constitution belge :

« *Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts.*

*Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».*

**Principe de légalité.** Malgré les tentatives de certains députés<sup>38</sup>, la jurisprudence Antigone en matière fiscale n'a jamais été consacrée par un texte de loi. On peut le déplorer, car de nombreux auteurs s'appuient sur le principe de la légalité de l'impôt pour critiquer la jurisprudence Antigone. Or, premièrement, le législateur fiscal lui-même n'a pas jugé utile de prévoir une sanction de nullité en cas de non-respect de la quasi-totalité des lois procédurales<sup>39</sup>. Huit ans après la transposition de l'arrêt Antigone en matière fiscale, aucune loi n'est encore venue contrer la jurisprudence de la Cour de cassation. La doctrine précitée est pourtant suivie par certaines juridictions de fond, qui s'écartent de la direction suivie par la Cour de cassation depuis 2015, ce qui crée une certaine insécurité juridique<sup>40</sup>.

Le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt a récemment été invoqué par le tribunal de première instance de Namur dans un jugement du 10 février 2021 pour rejeter la jurisprudence Antigone<sup>41</sup>. Selon le tribunal, la transposition de la jurisprudence Antigone du droit pénal vers le droit fiscal n'est pas possible car il existe « de trop nombreux obstacles, constitutionnels ou résultant de dispositions et de jurisprudence supranationales, [qui] empêchent en réalité une

<sup>38</sup> Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. Parl.*, Ch., 2015-2016, n° 54-1561/001, 7 janvier 2016, Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. Parl.*, Ch., 2019-2020, n° 55-0603/001, 15 octobre 2019.

<sup>39</sup> C. VERSCHEURE, « Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscal' », *Act. fisc.* 2022, liv. 24, p. 3, C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », *op. cit.*, p. 37, M. BOURGEOIS, C. VERSCHEURE, « Les effets insoupçonnés de l'arrêt WebMindLicences de la Cour de justice sur la doctrine "Antigone" en droit fiscal belge », *op. cit.*, p. 813-814.

<sup>40</sup> Anvers (civ.) (B6e ch.), 6 février 2018, *F.J.F.*, 2018 (sommaire), liv. 9, p. 322, *Fiscologue*, 2018 (sommaire), liv. 1564, p. 10, Bruxelles (Fr.) (fisc.) (6Fe ch.), 14 mai 2019, *F.J.F.*, 2019 (sommaire), liv. 9, p. 336, Civ. Namur (div. Namur) (11e ch. A), 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022, liv. 1, p. 25, note C. VERSCHEURE.

<sup>41</sup> Civ. Namur, 10 février 2021, *op. cit.*



telle transposition ». Parmi ces principes constitutionnels, on retrouve notamment le principe de la légalité de l'impôt prévu à l'article 170 de la Constitution, qui, selon le Tribunal, suffirait à lui seul à invalider la jurisprudence Antigone. Cette conclusion se base sur la prémisse que « les conditions dans lesquelles les preuves de l'existence d'un impôt peuvent être obtenues font partie des éléments essentiels de l'impôt, dès lors que l'administration supporte la charge de la preuve de l'impôt dû par le contribuable et que l'administration dispose de pouvoirs exorbitants du droit commun pour rassembler ces preuves »<sup>42</sup>. Or, la Cour constitutionnelle, que le Tribunal lui-même cite, a déterminé que les éléments essentiels de l'impôt qui doivent être déterminés par une loi en vertu de l'article 170 de la Constitution sont : « la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt »<sup>43</sup>. Cette liste ne contient que des éléments touchant au droit fiscal matériel, c'est-à-dire au « contenu » de l'impôt et non à la *manière* dont celui-ci est établi. Autrement dit, le droit fiscal procédural, contrairement au droit fiscal matériel, ne serait pas concerné par le principe de légalité de l'impôt<sup>44</sup>.

Les critiques fondées sur le principe de la légalité de l'impôt sont aussi liées à l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme :

*« 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.*

*Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats 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 ».*

Il découle de cette disposition que le droit fiscal est d'interprétation stricte. En effet, celui-ci constitue une exception au principe du droit à la propriété et au respect des biens. Ainsi, l'Etat est autorisé à porter atteinte au droit à la propriété privée de ses citoyens par le prélèvement d'un impôt prévu par une loi. Il ressort de la jurisprudence de la CEDH qu'il ne faut pas entendre par « loi » une loi au sens strict, émanant du pouvoir législatif<sup>45</sup>. Un texte réglementaire ou même une jurisprudence suffisamment ancrée dans l'ordre juridique concerné peuvent répondre aux exigences posées par la Cour européenne des droits de l'homme, à savoir que la « loi » doit être accessible<sup>46</sup> et prévisible dans son application<sup>47</sup>.

---

<sup>42</sup> M. MORIS, « La jurisprudence dite « Antigone » de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *op. cit.* p. 322, cité par Civ. Namur, 10 février 2021, *op. cit.*

<sup>43</sup> C.const., 3 mars 2016, n° 37/2016, *M.B.*, 24 mai 2016 (première édition) (extrait), p. 33162, *F.J.F.*, 2016 (sommaire), liv. 8, p. 258, *Fiscologue*, 2016 (sommaire CB), liv. 1467, p. 10, note Ch. BUYASSE, *Limb. Rechtsl.* 2016, liv. 3, p. 200, *T.F.R.* 2017 (sommaire), liv. 516, p. 185, *TVW*, 2016, liv. 2, p. 178.

<sup>44</sup> C. VERSCHEURE, « Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscal' », *op. cit.*, p. 3.

<sup>45</sup> V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 27, A. NOLLET, *De l'abus fiscal ou quand des actes juridiques des contribuables sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt : essai d'une théorie générale et critique en droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 221, C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », *op. cit.*, p. 3-4.

<sup>46</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., 25 mars 1983, Silver et autres c. Royaume-Uni, Cour eur. D.H., 16 avril 2002, SA Dangeville c. France.

<sup>47</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., 7 juillet 2007, n° 39766/05, Serkov / Ukraine, cons. 34.

Il est parfois reproché à la jurisprudence Antigone de retirer aux lois fiscales leur prévisibilité en laissant aux juges le soin d'en déterminer l'interprétation<sup>48</sup>. Dans une décision récente, le tribunal de première instance de Namur a jugé que « la jurisprudence Antigone en droit fiscal aboutit à laisser au juge le soin de décider s'il applique ou non la loi, dont il n'est pas contesté qu'elle a été violée, dans un cadre qui n'est de surcroît pas suffisamment défini, ou pas défini avec suffisamment de précision. Ainsi, si le juge décide de retenir la preuve entachée d'une illécéité pour justifier l'impôt, il écarte l'application de la loi qui rend la production de cette preuve illégale<sup>49</sup>. Cette situation est manifestement incompatible avec l'article 1er du Premier Protocole »<sup>50</sup>. Encore une fois, nous rappelons que la jurisprudence Antigone ne confie aux juges que la détermination de la sanction à attacher à l'irrespect des lois encadrant la collecte de preuves, sanction que le législateur n'a pas jugé utile de préciser. Selon nous, l'application de la jurisprudence Antigone ne modifie donc pas l'interprétation à donner aux lois fiscales. Au contraire, la Cour de cassation vise à guider les magistrats dans leur travail d'interprétation de lois lacunaires, puisque ne précisant aucune sanction, et a établi des sous-critères afin d'uniformiser la jurisprudence en la matière. Cela aboutit en principe à appliquer le droit fiscal matériel tel qu'il aurait dû être appliqué si le contribuable avait rentré une déclaration correcte et complète ou que les éléments manquants de la déclaration avaient été prouvés conformément aux règles de procédure applicables. Cela nous paraît davantage conforme au principe de légalité que de priver la loi fiscale d'effet sous prétexte qu'une irrégularité procédurale a été commise alors même que le juge aurait l'intime conviction que l'imposition aurait dû avoir lieu. Ceci doit évidemment être mis en balance avec la nécessité de respecter les droits fondamentaux du contribuable. Comme bien souvent dans les matières de droit public, où l'intérêt général est en jeu, tout est une question de juste équilibre.

Une loi, qu'elle confirme ou infirme la jurisprudence Antigone, permettrait de clarifier la situation par rapport à l'argument tiré de l'article 170 de la Constitution. Si le législateur décide d'intervenir, il devra toutefois tenir compte non seulement du principe de légalité de l'impôt, mais également du principe d'égalité inscrit à l'article 172 de la Constitution<sup>51</sup>.

**Principe d'égalité.** Si le droit fiscal matériel vise à imposer des réalités, le droit fiscal procédural vise quant à lui à établir ces réalités. Doit-on pour autant autoriser l'Etat à rechercher ces réalités coûte que coûte ? Le droit fiscal est une matière de droit public, qui oppose les intérêts de l'Etat à ceux des citoyens contribuables. Les limites procédurales aux pouvoirs d'investigation de l'administration ont donc pour objectif de protéger le contribuable contre l'arbitraire de l'Etat, en empêchant celui-ci de se manifester. C'est là la *ratio legis* première de toute règle procédurale fiscale, qu'il convient de garder en tête lorsque l'on se demande si la transgression d'une de ces règles en a violé l'esprit. A cet égard, on peut regretter que la jurisprudence Antigone fiscale n'ait pas retenu le critère de la fiabilité de la preuve qui figure, en matière pénale, parmi les trois critères limitatifs permettant d'écarter une preuve obtenue

---

<sup>48</sup> Voy. not. M. MORIS, « La jurisprudence dite « Antigone » de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *op. cit.*, p. 318-320.

<sup>49</sup> M. MORIS, *ibid.*, cité par Civ. Namur, 10 février 2021, *op. cit.*

<sup>50</sup> Civ. Namur, 10 février 2021, *op. cit.*

<sup>51</sup> C. VERSCHEURE « Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscale' », *op. cit.*, p. 3, C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », *op. cit.*, p. 37-38, M. BOURGEOIS, C. VERSCHEURE, « Les effets insoupçonnés de l'arrêt WebMindLicences de la Cour de justice sur la doctrine "Antigone" en droit fiscal belge », *op. cit.*, p. 814.

illégalement. En effet, si la transgression n'a pas pour conséquence de laisser s'exprimer une forme d'arbitraire, mais a, au contraire, permis de découvrir une réalité qui existe et que le contribuable avait omis de déclarer, au mépris de son obligation (art. 305 CIR92), il convient de faire une correcte application du droit fiscal matériel en imposant cette situation. Ne pas imposer cette réalité paraîtrait contraire au principe de l'égalité devant l'impôt, puisqu'un contribuable dans la même situation qui aurait correctement déclaré cette réalité aurait, quant à lui, été imposé conformément au droit fiscal matériel applicable. Cela reviendrait ainsi à « récompenser » le contribuable qui, pariant sur le fait que l'administration commettrait une irrégularité dans la collecte de preuves, choisirait de ne pas déclarer certaines informations qu'il se sait en mesure de dissimuler, ou, sans intention frauduleuse, se montrerait négligent au moment de compléter sa déclaration<sup>52</sup>. Ce n'est que si l'illégalité dans la collecte de preuve permet de mettre en doute l'existence de la réalité que l'administration souhaite taxer que cette preuve devrait être écartée. Laisser au contribuable le bénéfice du doute lorsque celui-ci est créé par la violation d'une règle procédurale semblerait une sanction adaptée à cette violation.

La compétence de déterminer si l'irrégularité commise permet de douter de l'existence de la réalité que le fisc souhaite taxer revient au juge. C'est ce contrôle juridictionnel qui garantit que les règles procédurales sont appliquées dans le respect de leur esprit, c'est-à-dire de manière à éviter toute imposition arbitraire sur des réalités qui n'en sont pas, soit qu'elles aient été créées « de toutes pièces » par le fisc sur base de preuves non fiables, soit que les éléments soumis au juge sur la base de telles preuves présentent une version altérée de ces réalités. L'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale, telle que déterminée par la Cour de cassation, présuppose cette intervention du juge, à qui il revient d'examiner les critères et sous-critères pour déterminer si une preuve obtenue illégalement doit ou non être écartée des débats. Rappelons que c'est dans cette intervention du juge que la CEDH trouve l'assurance que le droit à un procès équitable ne sera pas systématiquement violé par l'application de la jurisprudence Antigone<sup>53</sup>. Or, la procédure fiscale a ceci de particulier qu'elle conditionne l'accès au juge à un recours administratif préalable. Dès lors, n'existe-t-il pas un risque que l'administration s'approprie la jurisprudence Antigone et en fasse application pour régulariser, en amont de toute procédure juridictionnelle, une irrégularité commise durant la phase d'investigation ? Certes, le contribuable garde par la suite la possibilité de soumettre le contentieux qui l'oppose à l'administration à un juge. Mais la circonstance que la décision de l'administration repose sur une jurisprudence bien établie de la plus haute Cour de notre ordre judiciaire n'est-elle pas de nature à dissuader le contribuable de s'adresser à un magistrat, sachant que celui-ci serait très certainement censuré si l'administration décide d'introduire un pourvoi en cassation ? Dans ce cas, le dernier mot sur les violations du droit fiscal procédural commises par les agents de l'administration serait *de facto* laissé à l'administration elle-même.

En conclusion sur la nécessaire combinaison entre le principe de légalité et le principe d'égalité, nous citerons C. Verscheure : « Ces deux dispositions (art. 170 et 172 de la Constitution) – comme les droits fondamentaux en général – doivent se combiner dans le souci de trouver ce *juste équilibre*, avec application du principe de proportionnalité<sup>54</sup>. Une irrégularité consciente,

---

<sup>52</sup> C. VERSCHEURE « Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscal' », *op. cit.*, p. 3.

<sup>53</sup> Cour eur. D.H., 28 juillet 2009, Lee Davies c. Belgique, *Rev. dr. pén. crim.*, 2010, p. 312 et s., Cour eur. D.H., 31 décembre 2017, Kalnéniéné c. Belgique

<sup>54</sup> M. BOURGEOIS, C. VERSCHEURE, « "Antigone" en droit fiscal : quelle évolution ? », *op. cit.*, p. 242.

délibérée et flagrante, portant gravement atteinte aux droits fondamentaux du contribuable ne peut évidemment être justifiée<sup>55</sup> et sauvée, mais une illégalité procédurale involontaire (et légère) ou une interprétation inexacte ou maladroite d'une règle de procédure ne peut pas toujours avoir pour conséquence l'écartement d'une preuve et, partant, la nullité de la cotisation fiscale, sous peine de mettre en cause l'égalité de tous devant les charges publiques »<sup>56</sup>.

## 2) *L'article 159 de la Constitution*

Article 159 de la Constitution :

« *Les cours et tribunaux n'appliqueront les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux, qu'autant qu'ils seront conformes aux lois* ».

**Exception d'illégalité et jurisprudence Antigone.** L'article 159 de la Constitution belge interdit aux cours et tribunaux de faire application des arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux qui ne sont pas conformes à la loi. Certains auteurs estiment que la jurisprudence Antigone va à l'encontre de cette interdiction parce qu'elle obligerait les magistrats à tenir compte d'actes administratifs illégaux<sup>57</sup>. Nous n'adhérons pas à ce point de vue. Au risque de nous répéter, la jurisprudence Antigone ne fait que déterminer le sort à réserver aux preuves obtenues de manière irrégulière par l'administration. Or, la recherche et l'obtention de preuve n'est pas en elle-même un acte administratif. Une preuve obtenue illégalement par le fisc ne peut pas être écartée sur le fondement de l'article 159 de la Constitution. C'est l'avertissement-extrait de rôle basé sur ces preuves qui est un acte administratif susceptible d'être écarté en vertu de cet article. Se pose alors la question de savoir si l'imposition basée sur une preuve obtenue illégalement doit elle-même être considérée comme illégale. Or, le droit fiscal vise à imposer des réalités et, dès lors que cette réalité est établie de manière certains, fusse de manière contraire à une loi procédurale, elle devrait, selon nous, donner lieu à l'application de la loi fiscale matérielle. Ne pas imposer cette réalité reviendrait au contraire à ne pas respecter la loi fiscale matérielle, ce qui serait contraire non seulement au principe de la légalité de l'impôt, mais aussi au principe de l'égalité devant l'impôt, comme nous l'avons démontré *supra*. Ainsi, c'est l'avertissement-extrait de rôle qui ne tiendrait pas compte d'une réalité pourtant connue du fisc pour l'établissement de l'impôt qui devrait, à notre sens, être écarté en application de l'article 159 de la Constitution. De plus, nous l'avons démontré, un tel avertissement-extrait de rôle serait contraire au principe constitutionnel de l'égalité des citoyens devant l'impôt.

<sup>55</sup> Conclusions de l'Avocat général DE SWAEF avant Cass., 14 octobre 2003 (P.03.0762.N.), cité par C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », *op. cit.*

<sup>56</sup> C. VERSCHEURE « Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscal' », *Act. fisc.* 2022, liv. 24, p. 3, C. VERSCHEURE, « Antigone en droit fiscal : Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne », *op. cit.*, p. 37-38.

<sup>57</sup> Voy. not. F. KONING, « La jurisprudence pénale « Antigone » vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution », *op. cit.*, p. 4-5, F. KONING, « Transposition d'Antigone en matière fiscale : question de la Cour de cassation à la CJUE », *Act. fisc.*, 2018, liv. 38, p. 4-5, F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone », *op. cit.*, p. 81-83.

## **PARTIE III – EXAMEN DE LA PROPOSITION DE LOI DU 23 JUIN 2022 RELATIVE À L’USAGE DE PREUVES OBTENUES IRRÉGULIÈREMENT EN MATIÈRE FISCALE**

**Renversement du principe de l’admissibilité des preuves.** Le 23 juin 2022, le MR a déposé à la Chambre une proposition de loi intitulée « Proposition de loi relative à l’usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale »<sup>58</sup>. Cette proposition de loi a pour ambition d’apporter un cadre clair à la question de l’utilisation de preuves obtenues illégalement pour établir l’impôt, en inversant le principe de la jurisprudence Antigone. Elle ajoute un article unique au Code des impôts sur les revenus et au Code TVA :

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

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

**Exceptions.** Ainsi, les preuves obtenues par l’administration fiscale en méconnaissance des règles de procédure ne pourraient en principe pas être utilisées pour établir l’impôt en matière d’impôts sur le revenu et de TVA. La seule exception à ce principe, qui doit être interprété de façon stricte, est le cas où l’irrégularité qui entache la preuve serait purement formelle. Dans les développements de la proposition de loi, on peut lire, à titre d’exemples, que doivent être considérés comme étant des irrégularités de pure forme l’envoi d’une demande de renseignements qui n’est pas signée par le fonctionnaire et à laquelle le contribuable a répondu dans le délai légalement prescrit et la demande de communication de documents sur la base de l’article 316 du CIR 1992, alors que seuls des renseignements peuvent être sollicités. Les développements de la proposition de loi contiennent également une liste exemplative d’irrégularités qui ne pourront en aucun cas être qualifiées de « purement formelles » :

- Article 315ter du CIR92 : absence d’établissement d’un procès-verbal de rétention lors de la rétention de livres et documents du contribuable ;
- Article 316 du CIR92 : demande de renseignements contenant des données personnelles de tiers et violant donc l’article 5 du RGPD ;
- Article 318 du CIR92 : violation des règles de procédure encadrant les enquêtes en banque ;
- Article 319 du CIR92 : défaut d’autorisation du juge de police ou autorisation insuffisamment motivée, non-présentation de la commission, fouille active des bureaux, effets personnels (sacs à main) et du matériel informatique ;
- Article 322, § 2, du CIR92 : absence de demande de renseignements préalable, non-respect du délai, etc.

---

<sup>58</sup> Proposition de loi relative à l’usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Ch., 2021-2022, n° 55-2783/1, 23 juin 2022.

**Motifs juridiques.** Cette proposition de loi est motivée, d'un point de vue juridique, par l'existence de trois obstacles à la jurisprudence Antigone :

- L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ;
- Le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt contenu à l'article 170 de la Constitution ;
- L'exception d'illégalité prévue à l'article 159 de la Constitution.

Nous avons déjà expliqué en quoi les arguments tirés de ces dispositions ne permettent pas, selon nous, d'écarter purement et simplement l'application de la jurisprudence Antigone. Les prémisses de cette proposition de loi nous apparaissent donc comme insuffisantes pour justifier juridiquement une exclusion pure et simple de la jurisprudence Antigone<sup>59</sup>, bien que les auteurs de la proposition de loi puisent leurs sources chez des auteurs renommés<sup>60</sup>.

**Motifs politiques.** Sur un ton plus politique, on ne peut passer à côté des sorties de Georges-Louis Bouchez, Président du MR, dans la presse, lorsqu'il a annoncé la volonté du parti de « mettre en échec la jurisprudence Antigone »<sup>61</sup> : « Stop à la récolte de preuves par des moyens irréguliers. Le contribuable est présumé coupable, ce qui donne lieu à des contrôles fiscaux de plus en plus violents. Au point que le petit patron de PME est aujourd'hui moins bien traité qu'un braqueur de banque. Il ne s'agit pas de défendre les fraudeurs, mais bien de préserver l'État de droit. L'État a des droits, mais aussi des obligations »<sup>62</sup> ou encore, lors d'une interview au micro de la radio Bel-RTL : « En Belgique, un braqueur de banque a plus de droits qu'un contribuable [...] Avec ce raisonnement, on accepterait que l'administration fiscale soit une nouvelle Stasi et qu'elle puisse tout connaître de votre vie. Aujourd'hui, la réalité, c'est que l'administration fiscale est une administration qui peut obtenir toutes les informations sur vous, que vous soyez coupable ou non. Dans un Etat de droit, ça ne va pas »<sup>63</sup>.

**Philosophie de la proposition de loi.** D'un point de vue philosophique cette fois, ce texte semble témoigner d'une certaine méfiance à l'égard du juge, puisque le pouvoir d'appréciation qui lui est dévolu par la jurisprudence Antigone est réduite à peau de chagrin dans les articles en projet. Ce n'est pas la seule raison pour laquelle les auteurs de la proposition de loi ont considéré qu'une intervention du législateur était nécessaire en la matière. La jurisprudence Antigone rompt abruptement avec une jurisprudence centenaire qui estimait que tout élément de preuve obtenu illégalement devait immédiatement et sans discussion être écarté du dossier fiscal. Ainsi, la Cour de cassation impose aux praticiens une évolution très rapide des mentalités, qui justifierait une intervention législative pour éviter toute divergence d'interprétation. La pratique démontre que cet argument politique n'est pas sans fondement, puisque les juridictions de fond n'ont pas toutes suivi les enseignements de la Cour de cassation<sup>64</sup>. Il s'agirait également d'une réaction de la part du parti contre un sentiment

---

<sup>59</sup> Toutefois, nous rejoignons C. Verscheure qui affirme que, « [t]out en conservant les critères Antigone [...], il n'est pas inconcevable d'envisager un renversement du rapport de principe à exception. Attention toutefois qu'un tel renversement en droit fiscal non accompagné d'un changement en droit pénal poserait des problèmes de cohérence à ne pas négliger [...] ».

<sup>60</sup> A savoir : M. MORIS, « La jurisprudence dite « Antigone » de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *op. cit.*, et F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone », *op. cit.*

<sup>61</sup> « Le MR veut empêcher le fisc de récolter des informations par des moyens irréguliers », L'Echo, 9 juin 2022.

<sup>62</sup> *Ibid.*

<sup>63</sup> « Lutte contre la fraude fiscale : Bouchez ne veut pas d'un fisc aux méthodes de la Stasi », Le Soir, 9 juin 2022.

<sup>64</sup> Certaines juridictions ont appliqué la jurisprudence Antigone. Voy. not. Anvers, 14 juin 2016, *RABG*, 2017, liv. 9, p. 725, note A. BELLENS, Anvers, 13 janvier 2017, *Cour. fisc.*, 2017 (reflet), liv. 7, p. 603, note -, Anvers (civ.)

d'impunité qui régnerait au sein de l'administration fiscale, renforcé par les lois fiscales récentes qui ne cessent d'étendre les pouvoirs de ses agents.

**Avis du Conseil d'Etat.** La section de législation du Conseil d'Etat a rendu un avis sur cette proposition de loi le 7 décembre 2022, sur invitation du Président de la Chambre des représentants<sup>65</sup>. Dans cet avis, le Conseil d'Etat ne s'oppose pas au principe de l'exclusion des preuves obtenues illégalement mais énonce une série de remarques et questionnements.

La première remarque formulée par le Conseil d'Etat concerne le champ d'application de la loi. Malgré l'intitulé de la loi qui vise largement « les preuves obtenues irrégulièrement *en matière fiscale* » (nous soulignons), le texte de la proposition limite sa portée réelle aux seuls impôts régis par le Code des impôts sur les revenus et le Code de la TVA. D'autres impôts, tels que ceux inscrits dans le Code des droits et taxes divers, dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, dans le Code des droits d'enregistrement ou encore dans le Code des droits de succession, pourraient ainsi toujours être établis sur la base de preuves irrégulières admises en vertu de la jurisprudence Antigone. Le Conseil d'Etat relève que la différence de traitement qui découle de l'exclusion de ces impôts doit être justifiée par les auteurs de la proposition de loi au regard du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination.

Le Conseil d'Etat émet ensuite trois commentaires d'ordre terminologique, dont un seul retiendra notre attention. Pour le surplus, nous renvoyons le lecteur à l'avis du Conseil d'Etat. Ici encore, le Conseil d'Etat s'étonne de l'incohérence entre, d'une part, l'intitulé de la proposition de loi, qui laisse entrevoir un champ d'application relativement large, et, d'autre part, le contenu de la proposition, qui limite ce champ d'application sans que cela paraisse être la réelle la volonté des auteurs. En effet, dans le commentaire d'ordre terminologique qui nous intéresse, le Conseil d'Etat relève que, bien que le titre de la proposition de loi annonce que celle-ci a pour objet de régler « l'usage de preuves obtenues *irrégulièrement* en matière fiscale » (nous soulignons), les modifications législatives proposées ne règlent en réalité que le sort des preuves obtenues en violation d'une *disposition légale*. Ainsi, alors que la notion d'« élément de preuve obtenu irrégulièrement », utilisée dans l'article 32 du Titre préliminaire du Code de procédure pénale, vise tant les preuves obtenues en violation de la loi que d'un droit fondamental<sup>66</sup>, des principes généraux du droit non écrits<sup>67</sup>, ou de principes de bonne administration<sup>68</sup>, la proposition de loi fiscale aurait un champ d'application bien plus restreint. La jurisprudence Antigone devrait donc toujours trouver à s'appliquer dans les cas où la preuve

---

(B6Me ch.), 19 novembre 2019, *F.J.F.*, 2020 (sommaire), liv. 5, p. 178, *RABG*, 2020, liv. 6, p. 503, note M. GERRITS, W. VETTERS, *T.F.R.* 2020, liv. 584, p. 552, note I. DE TROYER, L. SAELEN, Anvers (civ.) (B6Me ch.), 21 septembre 2021, *T.F.R.* 2022, liv. 618, p. 260, note H. VANDEBERGH, Liège (9e ch. C), 18 décembre 2018, disponible sur <http://www.fisconet.be/> (28 janvier 2020), Gand (fisc.) (5e ch.), 16 mars 2021, *F.J.F.* 2021 (sommaire), liv. 5, p. 180, Civ. Liège, 11 septembre 2017, *op. cit.* D'autres, ont rejeté son application. Voy. not. Anvers (civ.) (B6e ch.), 6 février 2018, *op. cit.*, Bruxelles (Fr.) (fisc.) (6Fe ch.), 14 mai 2019, *op. cit.*, Civ. Namur, 10 février 2021, *op. cit.*

<sup>65</sup> Conseil d'Etat, section de législation, 7 décembre 2022, avis n° 72.446/3, sur une proposition de loi « relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale », *Doc. Parl.*, Ch., 2021-2022, n° 55-2783/001.

<sup>66</sup> Le Conseil d'Etat cite comme exemple : Cass., 22 mai 2015, *op. cit.*, p. 1343.

<sup>67</sup> Le Conseil d'Etat cite comme exemple : Cass., 13 mai 1986, *Arr. Cass.*, 1985-86, n° 558.

<sup>68</sup> Voy. F. VAN VOLSEM, « Het onregelmatig bewijs in strafzaken: een poging tot een stand van zaken », in M. DELANOTE (éd.), *Fiscaal en sociaal strafrecht: wegwijzer doorheen het labyrint*, Gand, Story publishers, 2021, p. 495-562, S. DE RAEDT, « Onrechtmatig verkregen bewijs in de fiscale bewijsvoering », dans M. DELANOTE, e.a. (éds), in M. DELANOTE (éd.), *Fiscaal en sociaal strafrecht: wegwijzer doorheen het labyrint*, Gand, Story publishers, 2021, p. 463-494, cités par le Conseil d'Etat.

a été obtenue de manière irrégulière mais pas en violation d'une disposition légale. Selon le Conseil d'Etat, cela serait contraire à l'objectif mentionné dans les développements de la proposition de loi selon lequel « [a]u vu des controverses suscitées par la transposition, en matière fiscale, de la jurisprudence Antigone, ainsi que considérant l'insécurité qui résulte de l'absence de texte légal, il est indispensable de légiférer sur la question des preuves obtenues irrégulièrement en cette matière ».

Le Conseil d'Etat relève encore que la proposition de loi règle uniquement « l'usage de preuves obtenues à la suite d'une violation de la loi par l'administration fiscale ou par d'autres autorités publiques »<sup>69</sup>, à l'exclusion des preuves « obtenues par un tiers en violation d'une disposition légale ou à la suite d'une autre irrégularité n'est pas non plus visé par le dispositif proposé ». Dans ce second cas, la loi proposée permettrait encore une résurgence de la jurisprudence Antigone<sup>70</sup>. Par ailleurs, une distinction est opérée selon que l'illégalité dans la collecte de preuves a été commise par l'administration fiscale ou par d'autres autorités publiques. Dans le premier cas, les irrégularités purement formelles ne doivent pas mener à une exclusion de l'élément de preuve qu'elles entachent. Dans le second cas, cette exception n'est pas prévue mais est remplacée par une autre, qui n'est pas applicable aux irrégularités commises par le fisc : l'élément de preuve obtenu en violation d'une disposition légale peut être utilisé si une autre disposition légale en permet l'utilisation. Le Conseil d'Etat remarque que cette exception mériterait de plus amples développements. A notre avis, cette exception a pour but d'éviter une interférence entre la loi proposée et l'article 32 du Titre préliminaire du Code de procédure pénale, dans le cas où des éléments de preuve seraient collectés par les autorités pénales (ministère public ou juge d'instruction) et serviraient ensuite à l'établissement d'un impôt. Nous nous étonnons du fait que le Conseil d'Etat n'ait pas fait mention de ces possibles interférences et de la façon dont l'article 32 du TPCPP s'articulerait avec cette nouvelle loi Antigone<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup> Conseil d'Etat, section de législation, 7 décembre 2022, avis n° 72.446/3, *op. cit.*, p. 12.

<sup>70</sup> Selon G. Vael et Y. Zheng, dans le cas où ce serait un tiers qui serait à l'origine de l'irrégularité entachant l'élément de preuve, on peut toutefois douter qu'un détour par la jurisprudence Antigone soit nécessaire pour écarter la preuve concernée. G. VAEL, Y. ZHENG, « Nouvel arrêt de la Cour de cassation en matière d'utilisation de preuves obtenues de manière irrégulière : confirmation de la jurisprudence Antigone ou rendez-vous manqué ? », *op. cit.*, p. 3-4.

<sup>71</sup> Certains auteurs estiment que « si un acte d'investigation est irrégulier, il entache l'ensemble de l'enquête fiscale, car les résultats de toutes les mesures régulières d'investigation ultérieures seront affectés de la même irrégularité » (M. PETIT, « Cassation – Preuves obtenues illégalement – Admissibilité », *Info Droits de succession*, 2016, liv. 2, p. 9). Voy. également M. MORIS, « La jurisprudence dite « Antigone » de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *op. cit.*, p. 317, S. GNEDASJ, « Mensenrechten en bewijs. Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel », *op. cit.*, p. 3. Cette théorie dite « des fruits de l'arbre empoisonné » est tirée de la jurisprudence de la Cour de cassation. Voy. not. Cass., 12 mars 1923, *Pas.*, 1923, I, p. 233, Cass., 10 décembre 1923, *Pas.*, 1924, I, p. 66 et, plus récemment, Cass., 6 mars 2015, F.14.0038.N, *Arr. Cass.* 2015, liv. 3, p. 623, concl. D. THUIS, *R.W.* 2015-16 (sommaire), liv. 22, p. 855, note -, *R.W.* 2015-16 (sommaire), liv. 40, p. 1582, note -, *T.F.R.* 2016, liv. 512, p. 993, note L. SAELEN. Toutefois, d'après L. Kell, cette théorie s'effacerait au profit d'une nouvelle jurisprudence établie dans un arrêt du 11 juin 2020 de la Cour de cassation. Voy. Cass. (1re ch.), 11 juin 2020, F.19.0022.N, *Cour. fisc.*, 2020 (reflet L. KELL), liv. 12, p. 303, note L. KELL., *F.J.F.*, 2020 (sommaire), liv. 10, p. 380, note -, *RABG*, 2021, liv. 7, p. 583, note J. VANDEN BRANDEN, *T.F.R.*, 2020, liv. 592, p. 1095, note K. BRYNS. Selon cette nouvelle jurisprudence, « [l]a question de savoir si une preuve obtenue de façon illicite au niveau pénal peut encore être utilisée à des fins fiscales doit être appréciée de façon autonome par le juge fiscal » (L. KELL, « L'administration fiscale peut-elle utiliser des données provenant d'une enquête pénale irrégulièrement menée pour justifier une cotisation fiscale, lorsque le juge pénal s'est déjà prononcé de façon définitive sur la régularité de la collecte des preuves ? Le juge fiscal est-il tenu de suivre la position du juge pénal en matière d'admissibilité des preuves présentées ? », *Cour. fisc.*, 2020, liv. 12, p. 307, note sous Cass., 11 juin 2020).



Enfin, le Conseil d'Etat examine la compatibilité de la proposition de loi avec la Convention européenne des droits de l'homme et le droit de l'Union européenne. Il commence par rappeler que la CDEH a reconnu à plusieurs reprises que la compétence de prévoir des exceptions au principe selon lequel une preuve obtenue illégalement doit être écartée revient au législateur national. Le Conseil d'Etat rappelle ensuite que cette liberté de principe du législateur national est limitée par la jurisprudence de la CJUE, dont l'arrêt *WebMindLicenses* impose d'écarter tout élément de preuve obtenu en violation d'un droit garanti par le droit de l'Union. Selon le Conseil d'Etat, cette limitation devrait apparaître explicitement dans le texte de la proposition de loi afin de limiter la portée des exceptions prévues par celle-ci lorsque le droit de l'Union entre en jeu.

## CONCLUSION

**Réponse à la question de recherche : droit positif et obstacles.** Remémorez-nous notre question de recherche : « La jurisprudence Antigone est-elle véritablement consacrée en droit fiscal ? ». A l'heure actuelle, la réponse semble certaine dans le chef de la Cour de cassation, alors que les juridictions de fond apparaissent mitigées et la doctrine clairement divisée. La Cour a inlassablement répété sa jurisprudence, même après le prononcé de l'arrêt *WebMindLicenses*<sup>72</sup>, qui est pourtant interprété par beaucoup comme une censure au moins partielle de la jurisprudence Antigone. Lorsque la Cour de cassation a semblé émettre des doutes sur la compatibilité de sa jurisprudence avec le droit européen, la CJUE a malheureusement refusé de l'éclairer, et par la même occasion, de nous éclairer, sur cette question. La Cour de cassation semble donc avoir décidé de persévérer dans la voie empruntée depuis 2015 et ne pas s'en éloigner d'un pas. Toutefois, sa jurisprudence se heurte à la réticence d'une certaine doctrine mais aussi de quelques juridictions de fond qui, nous l'avons vu, vont parfois jusqu'à reprocher à la jurisprudence Antigone d'être anticonstitutionnelle voire de violer les droits fondamentaux des contribuables.

Il est donc clair que, si la jurisprudence Antigone est établie en Belgique, ce n'est que dans le chef de la Cour de cassation, dont l'autorité dans notre ordre juridique n'est que relative. En réalité, il faudrait plutôt se poser la question de savoir si une telle jurisprudence est souhaitable et si elle ne serait pas tenue en échec par des textes supralégaux – constitutionnels ou supranationaux ou, au contraire, si elle ne devrait pas être un corollaire du principe constitutionnel de l'égalité de l'impôt, auquel cas la Cour de cassation n'aurait fait que préciser ce principe par sa jurisprudence. Ainsi, la question à se poser serait : la jurisprudence Antigone *peut-elle* être consacrée dans l'ordre juridique belge ? Il ressort de notre analyse que, selon nous, aucun principe ni constitutionnel ni européen ne s'y oppose. Toutefois, force est de constater que ce n'est pas une opinion unanimement partagée. Par ailleurs, ce constat doit être nuancé par la nécessaire prise en compte de l'arrêt *WebMindLicenses*, qui impose aux juridictions nationales d'écarter tout élément de preuve obtenu en violation d'un droit garanti par le droit de l'Union, du moins en matière de TVA.

Quoi qu'il en soit, et même si nous ne partageons pas l'avis selon lequel le principe de légalité imposerait que la doctrine Antigone doive être consacrée dans une loi pour pouvoir sortir ses effets, il est certain qu'une intervention législative est plus que souhaitable pour assurer la sécurité juridique des contribuables qui se retrouvent confrontés à un contrôle illégal, alors que dans certains cas, rappelons-le, il n'est nullement question de fraude.

**Avenir de la question au regard de la proposition de loi du 23 juin 2022.** La proposition de loi Antigone s'inscrit en réalité dans une volonté politique plus large du MR, qui consiste à se positionner comme défenseur des droits des contribuables face à l'administration dont les prérogatives ont été renforcées par le législateur ces dernières années<sup>73</sup>. La proposition de loi

---

<sup>72</sup> Cass. (1re ch.), 4 novembre 2016, F.15.0106.N, *F.J.F.*, 2017 (sommaire), liv. 3, p. 88, Cass. (1re ch.), 10 février 2017, F.15.0145.N, *Fiscologue*, 2017 (sommaire), liv. 1512, p. 13, Cass. (1re ch.), 11 juin 2020, F.19.0022.N, *op. cit.*, Cass. (1re ch.), 29 janvier 2021, F.17.0016.N, *op. cit.*, Cass. (1re ch.), 21 avril 2022, F.17.0136.N, *Limb. Rechtsl.* 2022, liv. 4, p. 251, note M. HABERKORN.

<sup>73</sup> On pense notamment à la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, publiée au Moniteur belge du 30 novembre 2022. Cette loi a notamment étendu les délais d'investigation et d'imposition en faveur de l'administration fiscale et n'a prévu, en compensation, qu'une prolongation de 6 mois à 1 an du délai dont dispose le contribuable pour introduire une réclamation.

instaurant un nouveau mécanisme d'actionnariat salarié sur le plan fiscal et sur le plan social<sup>74</sup>, déposée par le MR le 24 février 2023 et la proposition de résolution relative à diverses mesures visant à renforcer les droits des contribuables, déposée par le MR et l'Open VLD le 3 mars 2023<sup>75</sup>, sont également le témoin de cette volonté politique. Ainsi, la proposition de loi Antigone fait partie intégrante d'un programme politique global défendu par le MR, qui entend se positionner en matière fiscale bien que n'aillant pas la main en cette matière au niveau du gouvernement.

Toutefois, aucun autre parti, pas même l'Open VLD, ne semble suivre le MR sur la proposition de loi Antigone. Il s'agit d'une matière délicate, tant au regard de la préservation des finances de l'Etat qu'au regard de l'opinion publique. En effet, il ne s'agit pas seulement de protéger et renforcer les droits des contribuables, mais aussi de lutter contre la fraude fiscale. Certains partis, en particulier ceux « de gauche » comme le PS et Ecolo, souhaitent se positionner plus fortement contre la fraude fiscale. Pour eux, la loi Antigone telle que proposée serait un obstacle à la lutte contre la fraude fiscale, bien que les auteurs de la proposition de loi aient précisé dans leurs développements qu'« [u]ne telle proposition de loi s'intègre, en outre, harmonieusement dans le cadre législatif visant à assurer la poursuite efficiente de la fraude fiscale grave, organisée ou non, qui, selon 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, doit être confiée aux autorités pénales disposant de larges pouvoirs d'investigation, plus attentatoires aux droits fondamentaux. La répression des infractions fiscales graves a encore été récemment renforcée par la possibilité de créer des Motems fiscaux (équipes mixtes d'enquête multidisciplinaire composées d'enquêteurs de la police judiciaire fédérale et de fonctionnaires d'autres administrations). Les objectifs du législateur visant tant à assurer une répression de la fraude fiscale grave organisée ou non que la sécurité juridique des contribuables sont ainsi achevés »<sup>76</sup>.

Il est intéressant de rappeler que d'autres partis ont déposé, par le passé, des propositions de loi visant à clarifier et entériner la jurisprudence Antigone. Dans ces propositions, il n'était jamais question d'inverser le principe établi par la Cour de cassation, mais bien, au contraire, de le consacrer légalement<sup>77</sup>.

Au vu du contexte politique, il y a donc de fortes chances que ce texte ne soit jamais adopté, comme les précédentes propositions de loi Antigone avant lui. Cette matière semble synonyme de blocage au niveau de la Chambre des représentants, alors qu'une intervention du législateur est plus que souhaitable. Le MR semble toutefois déterminé à faire vivre le texte en y apportant divers amendements techniques tenant compte de l'avis du Conseil d'Etat. A cette fin, le parti a sollicité l'avis de différents experts. L'avenir nous dira ce qu'il adviendra de cette proposition de loi et si l'avis du Conseil d'Etat sera suivi sur chacun des points soulevés.

---

<sup>74</sup> Proposition de loi instaurant un nouveau mécanisme d'actionnariat salarié sur le plan fiscal et sur le plan social, *Doc. Parl.*, Ch., n° 55-3184/001, 24 février 2023.

<sup>75</sup> Proposition de résolution relative à diverses mesures visant à renforcer les droits des contribuables, *Doc. Parl.*, Ch., n° 55-3202/001, 3 mars 2023.

<sup>76</sup> Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Ch., 2021-2022, n° 55-2783/1, 23 juin 2022, p. 10.

<sup>77</sup> Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. Parl.*, Ch., 2015-2016, n° 54-1561/001, 7 janvier 2016, Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. Parl.*, Ch., 2019-2020, n° 55-0603/001, 15 octobre 2019.

**Consécration constitutionnelle.** *De lege ferenda*, il nous semblerait opportun que le pouvoir constituant dérivé réfléchisse à la possibilité d'inscrire la lutte contre la fraude fiscale (et l'évasion fiscale) au sein de la Constitution. Cela pourrait donner une réelle assise constitutionnelle à une jurisprudence telle que celle de la Cour de cassation, dont le réel but n'est pas de garantir l'égalité des contribuables devant l'impôt, mais bien de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en évitant que la procédure fiscale ne bascule vers un formalisme excessif<sup>78</sup>. Cela permettrait de contrer les arguments tirés de la contrariété de la jurisprudence Antigone avec le principe de la légalité de l'impôt. Une jurisprudence, fusse-t-elle consacrée ultérieurement dans une loi, qui contredit un principe constitutionnel ne devrait pas faire long feu dans notre Etat de droit. En revanche, une apparence de contrariété entre deux principes constitutionnels, qui seraient en l'occurrence le principe de la légalité de l'impôt, d'une part, et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, d'autre part, ne pourrait donner lieu qu'à un arbitrage visant à trouver un juste équilibre entre ces principes, arbitrage qui pourrait sans aucun doute être confié aux magistrats fiscaux.

Cette idée d'ériger la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale au rang de principe constitutionnel ne paraît pas incongrue, dès lors que c'est le choix qui a été opéré par le Conseil constitutionnel français<sup>79</sup>. Par ailleurs, la CJUE a reconnu un principe général de lutte contre les pratiques abusives en matière de TVA<sup>80</sup>, énonçant que « [l]a lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive et les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union »<sup>81</sup>.

---

<sup>78</sup> Voy. Réponse aux questions orales jointes de J. DONNÉ et W. VERMEERSCH à Vincent Van Peteghem (VPM Finances) sur « La protection juridique en matière fiscale » et « La prolongation des délais d'investigation du fisc », 55027608C et 55028741C, Commission des Finances et du Budget, 28 juin 2022, *Doc. Parl.*, Ch., CRABV55/COM835, p. 18-19.

<sup>79</sup> Voy. Cons. const., déc. 29 décembre 1983, n° 83-164 DC, *Dr. fisc.*, 1984, n° 2-3, comm. 49, Cons. const., déc. 29 décembre 1989, n° 89-268 DC, *Rec. Cons. const.*, 1989, p. 110, Cons. const., déc. 23 juillet 2010, n° 2010-16 QPC, *Dr. fisc.*, 2010, n° 35, act. 321, Cons. const., déc. 26 novembre 2010, n° 2010-70 QPC, *Dr. fisc.*, 2011, n° 6, comm. 209, Cons. const., déc. 16 septembre 2011, n° 2011-165 QPC, *Dr. fisc.*, 2011, n° 38, act. 284.

<sup>80</sup> C.J.U.E., 14 décembre 2000, *Emsland Stärke*, C-110/99.

<sup>81</sup> C.J.U.E., 21 février 2006, arrêt *Halifax e.a.*, C-255/02, C.J.U.E., 21 juin 2012, arrêt *Mahagében*, C-80/11, C-142/11, C.J.U.E., 6 décembre 2012, arrêt *Bonik*, C-285/11, C.J.U.E., 31 janvier 2013, arrêt *Stroy trans*, C-642/11, C.J.U.E., ord., 6 février 2014, arrêt *Jagiello*, C-33/13. Voy. également à ce sujet E. VAN BRUSTEM, « Libres propos sur la loyauté et la nécessité de la preuve », *op. cit.*, p. 190.

## BIBLIOGRAPHIE

### Doctrine

AFSCHRIFT, T., « Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013, liv. 3, p. 163-181.

BELLENS, A. « Onrechtmatig verkregen bewijs: genuanceerde Antigoon-leer in fiscal zaken », *R.A.B.G.*, 2017.9, p. 734-737.

BOURGEOIS, M., VERSCHEURE, C., « “Antigone” en droit fiscal : quelle évolution ? », in BOURGEOIS, M., RICHELLE, I. (dir.), *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies*, CUP, n° 172, Liège, Anthemis, 2017, p. 211-246.

BOURGEOIS, M., et VERSCHEURE, C., « Les effets insoupçonnés de l’arrêt WebMindLicences de la Cour de justice sur la doctrine “Antigone” en droit fiscal belge », in *Liber amicorum Melchior Wathelet. L’Europe, au Présent !*, Bruxelles, Larcier, 2018.

BUYSSE, Ch. « Preuve illicite : la Cour de cassation oblige à une pondération des intérêts », *Fiscologue*, 2015, liv. 1435, p. 4.

BUYSSE, Ch., « Preuves irrégulières : la Cour de cassation 'surclassée' par la CJUE ? », *Fiscologue*, 2016, liv. 1492, p. 1-4.

BUYSSE, Ch., « Violation d'un droit fondamental : pas d'exclusion automatique de la preuve », *Fiscologue*, 2021, liv. 1691, p. 1-4.

DE RAEDT, S., « Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoon-leer: drie redenen om minder enthousiast te zijn », *T.F.R.*, 2016, liv. 502, p. 471-474.

DE RAEDT, S., « De Belgische Antigoon-leer, het vervolghet verhaal na het arrest WebMindLicences », *T.F.R.*, 2020, liv. 588, p. 795-797.

DE RAEDT, S. « Onrechtmatig verkregen bewijs in de fiscale bewijsvoering », in M. DELANOTE (éd.), *Fiscaal en sociaal strafrecht: wegwijzer doorheen het labrynt*, Gand, Story publishers, 2021, p. 463-494.

DE TROYER, I., VANDENBERGHE, L., « Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht », *R.W.*, 2015-16, liv. 37, p. 1462-1466.

DE VOS, P., VERBEKE, D., « Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus? », *T.F.R.*, 2016, liv. 499, p. 356-362.

DESTERBECK, F., « L'absence d'autorisation du juge de police ne rend pas les preuves illégales », *Act. fisc.*, 2022, liv. 23, p. 1-2.

DHAEYER, P., « Usages de pièces irrégulières en droit pénal fiscal à l'aune de la loi Antigone », *R.G.C.F.*, 2015, liv. 6, p. 460-464.

- GNEDASJ, S., « Impact van het arrest WebMindLicenses op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines. Bescherming van grondrechten op twee snelheden of toch logica en consistentie? Een repliek op de kritiek... », *A.F.T.*, 2016, liv. 8-9, p. 33-50.
- GNEDASJ, S., « Mensenrechten en bewijs. Hof van Justitie zet Antigoon buitenspel », *Fisc. Act.*, 2016, liv. 3, p. 1-5.
- GNEDASJ, S., « Bescherming grondrechten: Antigoon aan het wankelen », *Fisc. Act.*, 2018, liv. 30, 1-7.
- KELL, L., « L'administration fiscale peut-elle utiliser des données provenant d'une enquête pénale irrégulièrement menée pour justifier une cotisation fiscale, lorsque le juge pénal s'est déjà prononcé de façon définitive sur la régularité de la collecte des preuves ? Le juge fiscal est-il tenu de suivre la position du juge pénal en matière d'admissibilité des preuves présentées ? », *Cour. fisc.*, 2020, liv. 12, p. 304-309.
- KONING, F., « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone ? », *J.T.*, 2016, liv. 6652, p. 397-400.
- KONING, F., « La jurisprudence pénale « Antigone » vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution », *Act. fisc.*, 2017, liv. 15, p. 3-8.
- KONING, F., « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone », *J.T.*, 2017, liv. 6674, p. 73-84.
- KONING, F., « Pas de droit de perquisition pour le fisc », *J.T.*, 2018, liv. 6725, p. 302-303.
- KONING, F., « Transposition d'Antigone en matière fiscale : question de la Cour de cassation à la CJUE », *Act. fisc.*, 2018, liv. 38, p. 1-5, err. *Act. fisc.* 2018, liv. 39, p. 8.
- LEJEUNE, I., VERMEIRE, L., DUTRÉ, N., « De grondrechten van de unie en de bescherming van de belastingplichtige », *A.F.T.*, 2016/6-7, pp. 34-38.
- MORIS, M., « La jurisprudence dite « Antigone » de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, liv. 539, p. 313-324.
- NOLLET, A., *De l'abus fiscal ou quand des actes juridiques des contribuables sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt : essai d'une théorie générale et critique en droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2019.
- PETIT, M., « Cassation – Preuves obtenues illégalement – Admissibilité », *Info Droits de succession*, 2016, liv. 2, p. 8-11.
- SEPULCHRE, V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005.
- VAEL, G., ZHENG, Y., « Nouvel arrêt de la Cour de cassation en matière d'utilisation de preuves obtenues de manière irrégulière : confirmation de la jurisprudence Antigone ou rendez-vous manqué ? », *Act. fisc.*, 2018, liv. 22, p. 1-6.
- VAN BRUSTEM, E., « Libres propos sur la loyauté et la nécessité de la preuve », *R.G.C.F.*, 2014, liv. 3-4, p. 189-211.
- VAN DE HEYNING, C., « Antigoon doorstaat (voorlopig) de mensenrechtentoets », *T. Strafr.*, 2017, liv. 2, p. 117-121.

VAN VOLSEM, F., « Het onregelmatig bewijs in strafzaken: een poging tot een stand van zaken », in M. DELANOTE (éd.), *Fiscaal en sociaal strafrecht: wegwijzer doorheen het labyrint*, Gand, Story publishers, 2021, p. 495-562.

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

VERSCHEURE, C., « Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence "Antigone fiscal" », *Act. fisc.*, 2022, liv. 24, p. 1-5.

X., « L'administration dispose-t-elle d'un droit de recherche illimité (c'est-à-dire un droit de recherche comparable à une perquisition) lors d'une "visite" ? », *Cour. fisc.*, 2018, liv. 4, p. 829-830.

## **Jurisprudence**

Cour eur. D.H., 25 mars 1983, *Silver et autres c. Royaume-Uni*.

Cour eur. D.H., 25 février 1993, *Funke c. France*.

Cour eur. D.H., 12 mai 2000, *Khan c. Royaume-Uni*.

Cour eur. D.H., 12 juillet 2001, *T.F.R.*, 2001, p. 1098.

Cour eur. D.H., 16 avril 2002, *SA Dangeville c. France*.

Cour eur. D.H., 5 novembre 2002, *Allan c. Royaume-Uni*.

Cour eur. D.H., 7 juillet 2007, *Serkov / Ukraine*, cons. 34.

Cour eur. D.H., 10 mars 2009, *Bykov c. Russie*.

Cour eur. D.H., 28 juillet 2009, *Lee Davies c. Belgique*, *Rev. dr. pén. crim.*, 2010, p. 312.

Cour eur. D.H., décision, 16 juin 2015, *Van Weerelt c. Pays-Bas*.

Cour eur. D.H., 31 décembre 2017, *Kalnéniené c. Belgique*.

C.J.U.E., 14 décembre 2000, *Emsland Stärke*, C-110/99.

C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02.

C.J.U.E., 21 juin 2012, *Mahagében*, C-80/11 et C-142/11.

C.J.U.E., 6 décembre 2012, *Bonik*, C-285/11.

C.J.U.E., 31 janvier 2013, *Stroy trans*, C-642/11.

C.J.U.E., ord., 6 février 2014, *Jagiello*, C-33/13.

C.J.U.E., 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, disponible sur [www.curia.eu](http://www.curia.eu).

C.J.U.E., 24 octobre 2019, C-469/18, <http://curia.europa.eu> (24 octobre 2019), concl. J. KOKOTT, J., *T.F.R.* 2020, liv. 578, p. 234, note A. LEWANDOWSKI.

C. const., 22 décembre 2010, n° 158/2010, *J.L.M.B.*, 2011, p. 298.

C. const., 3 mars 2016, n° 37/2016, *Fiscologue*, 2016 (sommaire Ch. BUYSSE), liv. 1467, p. 10, note Ch. BUYSSE.

C. const., 12 octobre 2017, n° 116/2017, *Dr. pén. entr.*, 2019, liv. 1, p. 25, note M. GRATIA, S. MASSON, *J.T.*, 2018, liv. 6725, p. 300, note F. KONING, *NjW*, 2017, liv. 372, p. 847, note S. DE RAEDT, *RABG*, 2017, liv. 19, p. 1516, note J. VANDEN BRANDEN, *R.W.*, 2017-18 (sommaire), liv. 25, p. 977, note -, *T.F.R.*, 2018, liv. 535, p. 139, note S. DE RAEDT.

Cons. const. (français), déc. 29 décembre 1983, n° 83-164 DC, *Dr. fisc.*, 1984, n° 2-3, comm. 49.

Cons. const. (français), déc. 29 décembre 1989, n° 89-268 DC, *Rec. Cons. const.*, 1989, p. 110.

Cons. const. (français), déc. 23 juillet 2010, n° 2010-16 QPC, *Dr. fisc.*, 2010, n° 35, act. 321.

Cons. const. (français), déc. 26 novembre 2010, n° 2010-70 QPC, *Dr. fisc.*, 2011, n° 6, comm. 209.

Cons. const. (français), déc. 16 septembre 2011, n° 2011-165 QPC, *Dr. fisc.*, 2011, n° 38, act. 284.

Cass., 13 mai 1986, *Arr. Cass.*, 1985-86, n° 558.

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

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

Cass., 3 janvier 2003, *T.F.R.*, 2003/9, p. 449.

Cass., 14 octobre 2003, *Pas.*, 2003, liv. 9-10, p. 1607, concl. DE SWAEF, *R.A.B.G.*, 2004, liv. 6, p. 333, note F. SCHUERMANS, *R.C.J.B.*, 2004, liv. 4, p. 405, note F. KUTY, *Rev. dr. pén.*, 2004, liv. 5, p. 617, concl. DE SWAEF, *R.W.*, 2003-04, liv. 21, p. 814, *T. Strafr.*, 2004, liv. 2, p. 129, note P. TRAEST.

Cass., 23 mars 2004, *Pas.*, 2004, p. 500, *R.A.B.G.*, 2004, liv. 16, p. 1061, note F. SCHUERMANS, *Rev. dr. pén.*, 2005 (abrégé), liv. 6, p. 661, note C. DE VALKENEER.

Cass., 6 mars 2015, F.14.0038.N, *Arr. Cass.*, 2015, liv. 3, p. 623, concl. D. THUIS, *Pas.*, 2015, liv. 3, p. 596, *R.W.*, 2015-16 (sommaire), liv. 22, p. 855, note -, *R.W.*, 2015-16 (sommaire), liv. 40, p. 1582, note -, *T.F.R.*, 2016, liv. 512, p. 993, note L. SAELEN.

Cass. (1re ch.), 22 mai 2015, F.13.0077.N, *Cour. fisc.*, 2015, liv. 12, p. 827, note S. SABLON, *J.L.M.B.*, 2016, liv. 20, p. 917, note F. STEVENART MEEUS, *RABG*, 2015, liv. 19, p. 1352, note J. VANDEN BRANDEN, *RABG*, 2018, liv. 8, p. 725, note J. VANDEN BRANDEN, *R.G.C.F.*, 2015, liv. 6, p. 459, note P. DHAEYER, *R.W.*, 2015-16, liv. 37, p. 1460, note I. DE TROYER, L. VANDENBERGHE, *T.F.R.*, 2015, liv. 486, p. 682, note W. VETTERS, J. BONNE.

Cass. (1re ch.), 4 novembre 2016, F.15.0106.N, *F.J.F.*, 2017 (sommaire), liv. 3, p. 88.

Cass. (1re ch.), 10 février 2017, F.15.0145.N, *Fiscologue*, 2017 (sommaire), liv. 1512, p. 13.

Cass., 28 juin 2018, F.17.0016.N, *T.F.R.*, 2019, liv. 555, p. 128, note A. LEWANDOWSKI.

Cass. (1re ch.), 11 juin 2020, F.19.0022.N, *Cour. fisc.*, 2020 (reflet L. KELL), liv. 12, p. 303, note L. KELL, *F.J.F.*, 2020 (sommaire), liv. 10, p. 380, note -, *RABG*, 2021, liv. 7, p. 583, note J. VANDEN BRANDEN, *T.F.R.*, 2020, liv. 592, p. 1095, note K. BRYS.



Cass. (1re ch.), 29 janvier 2021, F.17.0016.N, *A.P.T.*, 2021 (sommaire), liv. 4, p. 810, *F.J.F.*, 2021 (sommaire), liv. 4, p. 144.

Cass. (1re ch.), 21 avril 2022, F.17.0136.N, *Limb. Rechtsl.*, 2022, liv. 4, p. 251, note M. HABERKORN.

Anvers, 23 avril 2008, *Vigiles*, 2009, liv. 1, p. 30, note S. DE DECKER.

Anvers, 14 juin 2016, *RABG*, 2017, liv. 9, p. 725, note A. BELLENS.

Anvers (civ.) (B6e ch.), 6 février 2018, *F.J.F.*, 2018 (sommaire), liv. 9, p. 322, *Fiscologue*, 2018 (sommaire), liv. 1564, p. 10.

Anvers, 4 décembre 2018, *Fiscologue*, 2019 (sommaire), liv. 1603, p. 12, note Ch. BUYSSE.

Anvers (civ.) (B6Me ch.), 19 novembre 2019, *F.J.F.*, 2020 (sommaire), liv. 5, p. 178, *RABG*, 2020, liv. 6, p. 503, note M. GERRITS, W. VETTERS, *T.F.R.*, 2020, liv. 584, p. 552, note I. DE TROYER, L. SAELEN.

Anvers (civ.) (B6Me ch.), 21 septembre 2021, *T.F.R.*, 2022, liv. 618, p. 260, note H. VANDEBERGH.

Bruxelles (Fr.) (fisc.) (6Fe ch.), 14 mai 2019, *F.J.F.*, 2019 (sommaire), liv. 9, p. 336.

Bruxelles (Fr.) (fisc.) (6Fe ch.), 9 juin 2022, *R.G.C.F.*, 2023, liv. 1, p. 59.

Gand, 1er juin 2012, *T. Strafr.*, 2013, liv. 1, p. 39, note G. SCHOORENS.

Gand (4e ch.), 24 novembre 2015, *T.G.R. - T.W.V.R.*, 2017, liv. 1, p. 61, *Vigiles*, 2016, liv. 5, p. 225, note M. LANGOUCHE.

Liège (9e ch. C), 18 décembre 2018, disponible sur <http://www.fisconet.be/>.

Civ. Anvers (div. Anvers) (civ.) (AFi1e ch.), 13 janvier 2017, *Cour. fisc.*, 2017 (reflet), liv. 7, p. 603, note -.

Civ. Liège (div. Liège) (21e ch.), 11 septembre 2017, *Cour. fisc.*, 2018 (reflet), liv. 4, p. 825, note -.

Civ. Namur (div. Namur) (11e ch. A), 10 février 2021, *R.G.C.F.*, 2022, liv. 1, p. 25, note C. VERSCHEURE.

Corr. Ypres (9e ch.), 13 septembre 2010, *T.M.R.*, 2011, liv. 4, p. 491, *T.M.R.*, 2011, liv. 5, p. 593.

### **Législation, avis et travaux parlementaires**

Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. Parl.*, Ch., 2015-2016, n° 54-1561/001, 7 janvier 2016.

Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. Parl.*, Ch., 2019-2020, n° 55-0603/001, 15 octobre 2019.

Proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, Ch., 2021-2022, n° 55-2783/1, 23 juin 2022.

Proposition de loi instaurant un nouveau mécanisme d'actionnariat salarié sur le plan fiscal et sur le plan social, *Doc. Parl.*, Ch., n° 55-3184/001, 24 février 2023.

Proposition de résolution relative à diverses mesures visant à renforcer les droits des contribuables, *Doc. Parl.*, Ch., n° 55-3202/001, 3 mars 2023.

Conseil d'Etat, section de législation, 7 décembre 2022, avis n° 72.446/3, sur une proposition de loi « relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale », *Doc. Parl.*, Ch., 2021-2022, n° 55-2783/001.

Question orale de Joy Donné à Vincent Van Peteghem (VPM Finances) sur "L'érosion de la protection juridique par la doctrine Antigone", 55027608C, Commission des Finances et du Budget, 28 juin 2022, *Doc. Parl.*, Ch., CRABV55/COM835, p. 14-15.

Questions orales jointes de J. DONNÉ et W. VERMEERSCH à Vincent Van Peteghem (VPM Finances) sur « La protection juridique en matière fiscale » et « La prolongation des délais d'investigation du fisc », 55027608C et 55028741C, Commission des Finances et du Budget, 28 juin 2022, *Doc. Parl.*, Ch., CRABV55/COM835, p. 18-19.

## **Presse**

« Le MR veut empêcher le fisc de récolter des informations par des moyens irréguliers », *L'Echo*, 9 juin 2022.

« Lutte contre la fraude fiscale : Bouchez ne veut pas d'un fisc aux méthodes de la Stasi », *Le Soir*, 9 juin 2022.