

Numéro du rôle : 5790
Arrêt n° 13/2015 du 5 février 2015

ARRET

En cause : le recours en annulation du chapitre 8 (« Lutte contre la fraude », articles 98 à 105) de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, introduit par l'ASBL « Ligue des Contribuables ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 décembre 2013 et parvenue au greffe le 30 décembre 2013, l'ASBL « Ligue des Contribuables », assistée et représentée par Me T. Afschrift et Me S. Chatziannis, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation du chapitre 8 (« Lutte contre la fraude », articles 98 à 105) de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (publiée au *Moniteur belge* du 28 juin 2013).

Des mémoires ont été introduits par :

- l'« Orde van Vlaamse balies » et Edgard Boydens, assistés et représentés par Me. D. Lindemans et Me F. Judo, avocats au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me S. Sottiaux, Me E. Cloots et Me J. Roets, avocats au barreau d'Anvers.

La partie requérante a introduit un mémoire en réponse.

Des mémoires en réplique ont été introduits par :

- l'« Orde van Vlaamse balies » et Edgard Boydens;
- le Conseil des ministres.

Par ordonnance du 7 octobre 2014, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 29 octobre 2014 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 29 octobre 2014.

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

II. *En droit*

- A -

Sur l'objet du recours en annulation

A.1. L'association sans but lucratif « Ligue des Contribuables » précise qu'elle demande l'annulation des articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013 « portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable », en ce que ces dispositions règlent les cas de « fraude fiscale grave ».

Sur la recevabilité du recours en annulation

En ce qui concerne la décision d'introduire le recours en annulation

A.2. L'ASBL « Ligue des Contribuables » joint à sa requête une copie de la publication de ses statuts aux annexes du *Moniteur belge*, un document indiquant que son conseil d'administration a décidé d'introduire un recours en annulation des articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013, ainsi qu'un document par lequel trois membres du conseil d'administration mandatent, à cette fin, les deux avocats qui ont introduit le recours.

A.3. Le Conseil des ministres estime que le recours en annulation est irrecevable parce que les documents produits par la requérante ne permettent pas à la Cour de vérifier que les organes compétents de l'association sans but lucratif ont décidé d'introduire le recours dans le respect des règles de présence et de majorité.

A.4. L'ASBL « Ligue des Contribuables » réplique que, aux termes de l'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le Conseil des ministres ne peut que demander la production de la décision d'introduire le recours en annulation, lorsque ce document n'est pas déjà joint à la requête. Estimant, en outre, ne pas être tenue de démontrer la validité de cette décision, la requérante remarque que le Conseil des ministres n'expose pas précisément en quoi cette décision ne serait pas régulière.

L'ASBL « Ligue des Contribuables » ajoute que le procès-verbal de la délibération du conseil d'administration relative à la décision d'introduire le recours est signé par les trois membres de ce conseil. La requérante en déduit que les règles de présence et de majorité énoncées par l'article 24, alinéas 2 et 3, de ses statuts ont été respectées. Elle observe aussi que la loi n'oblige pas le conseil d'administration à mentionner dans ses procès-verbaux les modalités du vote de ses décisions.

En ce qui concerne l'intérêt de l'ASBL « Ligue des Contribuables »

A.5. L'ASBL « Ligue des Contribuables » justifie son intérêt à demander l'annulation des articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013 en invoquant l'intérêt collectif de la « protection du principe de légalité » qu'elle a pour objet de défendre en vertu de l'article 4 de ses statuts.

Elle expose que cet intérêt est distinct de l'intérêt général, parce que les contribuables peuvent considérer qu'il est d'intérêt général de payer le moins d'impôts possible, alors que les autorités publiques peuvent considérer que l'intérêt général commande de lever plus d'impôts en vue de financer davantage de dépenses. Elle ajoute que les dispositions attaquées sont susceptibles d'affecter son objet social en raison du fait que leur application viole le principe d'égalité et de non-discrimination. La requérante souligne également, pièces à l'appui, qu'elle publie régulièrement des articles relatifs à la défense des contribuables, qu'elle a déjà introduit à la Cour plusieurs recours en annulation dirigés contre des lois fiscales et déposé plus d'une plainte à la Commission européenne et aussi qu'elle informe la presse de ses activités.

Elle remarque enfin que la Cour a déjà, à plusieurs reprises, reconnu son intérêt à demander l'annulation de dispositions législatives relatives à l'impôt.

A.6. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la requérante à demander l'annulation des dispositions législatives attaquées.

Il soutient que l'objet social de l'ASBL « Ligue des Contribuables » n'est pas suffisamment distinct de l'intérêt général. Il n'aperçoit pas en quoi la défense des « droits et intérêts collectifs ou individuels des citoyens et contribuables » diffère de l'intérêt de chacun au respect par le législateur des dispositions de la Constitution relatives à l'impôt, puisque tout citoyen ou contribuable est destinataire et bénéficiaire des lois fiscales.

Le Conseil des ministres relève aussi que les pièces produites par la requérante ne démontrent pas qu'elle poursuit encore effectivement la réalisation de son objet social. Il précise que ces documents portent tous sur des activités antérieures à l'année 2013.

A.7. L'ASBL « Ligue des Contribuables » répond, d'abord, que le Conseil des ministres n'a auparavant jamais contesté son intérêt à demander à la Cour l'annulation de dispositions législatives. Elle renvoie aussi à l'arrêt n° 141/2013, par lequel la Cour a reconnu son intérêt à demander l'annulation d'autres dispositions législatives.

La requérante persiste ensuite à soutenir que son objet social se distingue de l'intérêt général. Elle relève, à ce sujet, que les aspects de son objet social autres que celui qui est lié à l'intérêt collectif invoqué portent sur des activités variées et précises d'encouragement, de promotion, d'étude et d'information. Elle souligne aussi que tous les citoyens ne sont pas des contribuables et ne sont pas affectés de la même manière par chaque disposition législative relative à l'impôt. Elle renvoie, en outre, à la jurisprudence de la Cour relative à l'intérêt collectif invoqué par l'association sans but lucratif « Ligue des Droits de l'Homme ».

La requérante rétorque aussi au Conseil des ministres que ses activités se sont poursuivies avec la même intensité durant les années 2013 et 2014. Elle soutient, sans produire de pièces à ce sujet, que ses membres ont continué à poursuivre la réalisation des aspects de son objet social autres que celui qui est lié à l'intérêt collectif invoqué, notamment par l'étude scientifique de la législation fiscale au cours de réunions privées. Elle produit aussi un document attestant de son souci d'informer et de faire réagir les internautes sur les problèmes relatifs à l'impôt et aux finances publiques belges via un célèbre réseau de partage d'informations.

Sur la recevabilité du mémoire de l'« Orde van Vlaamse balies » et d'Edgar Boydens

A.8.1. Adressant à la Cour un mémoire en application de l'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, l'« Orde van Vlaamse balies » justifie son intérêt à faire part de ses observations par la circonstance que le manque de clarté de la notion de « fraude fiscale grave », utilisée par chacune des dispositions attaquées, nuit tant aux intérêts des justiciables qu'aux intérêts professionnels communs des avocats.

Il précise, d'abord, que l'article 495, alinéa 2, du Code judiciaire lui impose de veiller aux intérêts du citoyen dans le contexte d'une procédure. Et il estime que, en utilisant une notion obscure et indéfinissable pour déterminer les cas dans lesquels la durée de la privation de liberté du justiciable qui a commis un délit fiscal peut être fortement augmentée, les dispositions attaquées menacent considérablement les intérêts du justiciable.

L'« Orde van Vlaamse balies » expose ensuite que la loi du 15 juillet 2013 « portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude » a repris la notion de « fraude fiscale grave » dans des textes appelés à influencer le comportement des avocats, à savoir plusieurs dispositions de la loi du 11 janvier 1993 « relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme » ainsi que les articles 43^{quater} et 505 du Code pénal. L'« Orde van Vlaamse balies » soutient que les dispositions attaquées de la loi du 17 juin 2013 sont liées à la loi du 15 juillet 2013 tant par la volonté du législateur que par le souci d'éviter l'insécurité juridique qui résulterait de définitions divergentes du concept de « fraude fiscale grave ». Il remarque que l'impossibilité pour les avocats de cerner suffisamment les contours de ce concept à l'aide de la loi du 15 juillet 2013 et de ses travaux préparatoires est de nature à nuire à

la relation de confiance entre l'avocat et son client. Il estime donc que, parce que leurs travaux préparatoires renforcent l'imprécision qui affecte le concept commun aux deux lois, les dispositions attaquées nuisent aux intérêts professionnels communs des avocats.

A.8.2. Dans le mémoire précité, Edgar Boydens justifie son intérêt à faire part de ses observations par le fait qu'il est, en sa qualité d'avocat, directement et personnellement affecté par les sanctions pénales prévues par l'article 40, alinéa 1er, 2°, de la loi du 11 janvier 1993, par l'article 43^{quater}, § 1er, c), du Code pénal ainsi que par l'article 50, alinéas 3 et 4, du même Code. Il soutient que l'importante notion de « fraude fiscale grave » utilisée par ces dispositions est rendue encore plus imprécise par les dispositions attaquées.

A.9. Le Conseil des ministres conteste tant l'intérêt de l'« Orde van Vlaamse balies » que celui d'Edgar Boydens.

Il estime, à propos du premier, que, sauf à permettre une action populaire, la défense des intérêts du justiciable visée à l'article 495, alinéa 2, du Code judiciaire n'autorise pas l'« Orde van Vlaamse balies » à intervenir devant la Cour pour protéger le citoyen hors du contexte d'une procédure.

Le Conseil des ministres rétorque aussi que les dispositions attaquées n'affectent pas directement l'exercice de la profession d'avocat et que les avocats n'ont pas intérêt à demander l'annulation de toutes les dispositions législatives définissant les délits qui sont à l'origine du blanchiment de capitaux. Il ajoute que les arguments avancés par l'« Orde van Vlaamse balies » et par Edgar Boydens afin de démontrer leur intérêt indiquent qu'ils entendent en réalité contester les termes de la loi du 15 juillet 2013 qui est l'objet d'un autre recours en annulation introduit par cette institution et cet avocat, ainsi que d'un recours introduit par d'autres groupements.

Sur le fond

En ce qui concerne le premier moyen, pris de la violation des articles 12 et 14 de la Constitution, de l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, et de l'article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

A.10.1. L'ASBL « Ligue des Contribuables » soutient que, en ce qu'ils font référence à la « fraude fiscale grave », les articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013 ne satisfont pas aux exigences de précision et de prévisibilité découlant du principe de la légalité en matière pénale.

A.10.2. La requérante souligne que, en dépit de la suggestion de la section de législation du Conseil d'Etat, la loi ne mentionne aucun élément susceptible de définir la gravité visée par les dispositions attaquées.

A.10.3. La requérante expose ensuite que les travaux préparatoires des dispositions attaquées ne permettent pas de préciser davantage le sens du mot « grave ». Elle considère même que ces travaux ne font qu'augmenter l'imprécision du concept.

Elle s'étonne, d'abord, du renvoi qui y est fait à l'exposé des motifs du projet de loi ayant donné lieu à une modification de la loi du 11 janvier 1993 par la loi-programme du 27 avril 2007, puisque l'objectif de cette législation tendant à lutter contre le blanchiment de capitaux est différent de celui des dispositions attaquées.

La requérante remarque ensuite que, selon les travaux préparatoires de la loi du 27 avril 2007, la gravité de la fraude fiscale résulte « essentiellement » de deux types de circonstances. Elle en déduit que d'autres circonstances permettent de déduire la gravité d'une telle fraude, tout en déplorant que celles-ci ne soient pas mentionnées.

L'ASBL « Ligue des Contribuables » note que le premier type de circonstances mentionné dans les travaux préparatoires de la loi du 27 avril 2007, à savoir le « montant élevé de la transaction et le caractère anormal de ce montant eu égard aux activités ou à l'état de fortune du client », ne permet nullement de préciser le sens à donner

au mot « grave ». La requérante s'interroge sur la signification à donner en l'espèce aux mots « montant », « élevé », « transaction », « anormal » et « client ».

Selon la requérante, le deuxième type de circonstances mentionné dans les travaux préparatoires de la loi du 27 avril 2007, à savoir « la confection et/ou l'usage de faux documents », pose également problème, en particulier en ce qui concerne l'article 449, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 73, alinéa 2, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, et l'article 207, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, respectivement insérés par les articles 98, 99 et 100 de la loi du 17 juin 2013. Soulignant que l'article 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 73*bis* de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et l'article 207*bis* du Code des droits et taxes divers prévoyaient déjà des peines différentes en cas de confection ou d'usage de « faux en écritures publiques » ou de « faux certificats », la requérante soutient que l'auteur d'une fraude fiscale impliquant la confection ou l'usage d'un faux n'est pas en mesure de savoir s'il sera poursuivi sur la base de ces dispositions préexistantes ou sur la base des nouvelles règles insérées par les dispositions attaquées précitées.

A.11.1. Le Conseil des ministres répond que le premier moyen n'est pas fondé.

A.11.2.1. Il remarque, en premier lieu, que, en dépit de l'« élément d'imprévisibilité » que constitue l'emploi du mot « grave », la section de législation du Conseil d'Etat estime que l'alourdissement des peines prévues par les dispositions attaquées n'est pas incompatible avec le principe de légalité en matière pénale, tel qu'il est interprété par la Cour européenne des droits de l'homme et par la Cour constitutionnelle.

A.11.2.2. La requérante rétorque que la Cour n'est pas liée par l'avis du Conseil d'Etat qu'elle juge, au demeurant, difficilement compréhensible parce que cette institution semble ne pas avoir voulu adopter une position claire.

A.11.3.1. Le Conseil des ministres expose, en deuxième lieu, que la manière dont la Cour définit et applique le principe de légalité en matière pénale doit conduire celle-ci à juger que les dispositions attaquées ne sont pas inconstitutionnelles.

Il considère, en effet, que, par les arrêts n^{os} 10/2008 et 102/2008, la Cour a déjà estimé que la notion de « fraude fiscale grave et organisée » utilisée par la loi du 11 janvier 1993 est suffisamment précise en soi. Il évoque, en outre, une série d'autres arrêts dans lesquels, à une exception près, la Cour a jugé que l'utilisation de mots tels que « grave », « gravement » ou « anormal » n'était pas de nature à rendre les incriminations concernées imprévisibles. Il relève encore que, loin d'avoir pour objet de rendre punissables des comportements qui n'étaient pas punissables, les dispositions attaquées tendent uniquement à alourdir la peine attachée à des comportements déjà incriminés auparavant.

Le Conseil des ministres souligne, en outre, que la jurisprudence précitée indique que la Cour attache une grande importance aux précisions apportées par les travaux préparatoires des dispositions législatives dont la compatibilité avec le principe de légalité pénale est mise en doute. Il soutient que les documents parlementaires relatifs aux articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013 mentionnent les éléments précis et objectifs permettant d'apprécier la gravité d'une fraude fiscale. Concédant que la liste de ces éléments n'est pas exhaustive et que ces documents laissent donc au juge le pouvoir de tenir compte d'autres éléments, il souligne qu'il est impossible d'établir une liste exhaustive et que ces autres éléments doivent être objectifs et étrangers aux opinions et sensibilités propres du juge.

A.11.3.2. L'ASBL « Ligue des Contribuables » rétorque que ni le texte des dispositions attaquées, ni les quelques éléments imprécis mentionnés lors de leurs travaux préparatoires ne permettent au contribuable de déterminer quand la fraude fiscale devient « grave ». La requérante souligne aussi qu'il n'existe pas encore de jurisprudence sur le sujet et que, même si elle existait, les décisions des tribunaux ne seraient pas nécessairement convergentes compte tenu du manque de précision des travaux préparatoires. Elle estime que la « cascade d'imprécisions » que révèle la lecture de ces derniers ne permettra pas davantage à un conseil d'éclairer le contribuable. Elle observe que, à la différence du Code pénal, les dispositions attaquées créent une circonstance aggravante dont la définition est laissée au juge.

La requérante conteste la lecture des arrêts n^{os} 10/2008 et 102/2008 que donne le Conseil des ministres. Elle souligne que les dispositions législatives examinées par ces arrêts ne peuvent être comparées aux dispositions attaquées, d'une part, parce que les premières faisaient partie d'un dispositif tendant à prévenir les infractions et, d'autre part, parce que le mot « grave » de ce dispositif était utilisé avec le mot « organisée » qui présente des aspects plus objectifs.

La requérante relativise aussi la pertinence des autres arrêts de la Cour qu'évoque le Conseil des ministres. Elle remarque que le lecteur des dispositions attaquées manque totalement de repères pour apprécier la gravité de la fraude fiscale, alors que la gravité d'une atteinte à l'intégrité physique ou à l'environnement peut être évaluée à l'aide de données objectives telles que des barèmes ou des expertises.

Enfin, la requérante rappelle que, contrairement à ce que dit le Conseil des ministres, les éléments d'appréciation de la gravité d'une fraude fiscale mentionnés dans les documents parlementaires relatant la discussion des dispositions attaquées ne sont ni précis ni objectifs. Elle insiste aussi sur le fait que ces documents laissent au juge pénal la possibilité de tenir compte d'autres éléments que ceux qui sont mentionnés pour apprécier cette gravité.

A.11.4.1. En troisième lieu, le Conseil des ministres déduit des motifs généraux d'un arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 21 octobre 2013 (*Del Río Prada c. Espagne*) que l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme n'empêche pas la Cour constitutionnelle de juger que les dispositions attaquées répondent à l'exigence de prévisibilité découlant du principe de légalité pénale.

A.11.4.2. L'ASBL « Ligue des Contribuables » répond que les considérations générales de cet arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme confirment l'inconstitutionnalité des dispositions attaquées, puisque le libellé de ces dernières ne permet pas au contribuable de déterminer ce qu'est une fraude « grave » et que le juge pénal, chargé d'apprécier cette gravité, sera libre d'avoir recours à des éléments inconnus du contribuable.

A.11.5.1. En quatrième lieu, le Conseil des ministres fait état de deux « considérations de principe » qui, selon lui, renforcent le constat de constitutionnalité qu'il défend.

Il expose d'abord que, dans certains domaines, tels que la lutte contre le terrorisme et la lutte contre la fraude fiscale, l'appréciation du respect du principe de légalité pénale doit tenir compte de la nécessité de laisser aux instances judiciaires une marge d'appréciation suffisante pour interpréter et affiner les notions utilisées par la loi au cas par cas. Il précise que, dans ces domaines, les comportements ciblés par le législateur adoptent souvent des formes très complexes et changeantes et présentent régulièrement des ramifications internationales.

Le Conseil des ministres note, enfin, que tant l'élément matériel que l'élément moral du délit de fraude fiscale étaient déjà définis de manière très détaillée avant même l'adoption des dispositions attaquées. Il en déduit que la large marge d'appréciation laissée au juge par le mot « grave » utilisé par les dispositions attaquées n'est pas illégitime, compte tenu, d'une part, des critères objectifs mentionnés dans leurs travaux préparatoires afin de limiter cette marge et, d'autre part, du fait que l'appréciation de la gravité d'un délit fait partie de la mission essentielle du juge pénal. Il rappelle, à cet égard, que les dispositions attaquées alourdissent la peine attachée à des comportements déjà incriminés auparavant, de sorte que le délinquant qui est l'auteur de la fraude sait qu'il s'est placé dans une situation risquée qui pourrait, de surcroît, être jugée « grave ».

A.11.5.2. Tout en reconnaissant la nécessité pour le législateur pénal d'utiliser des termes susceptibles de couvrir un nombre infini de comportements, l'ASBL « Ligue des Contribuables » estime qu'il n'est pas pour autant indispensable de recourir à des définitions fermées des infractions. Elle remarque que, tout en visant une gamme infinie de fraude, l'article 449, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 n'est pas pour autant une « disposition fourre-tout » incriminant des comportements indéterminés comme les dispositions attaquées.

La requérante ajoute qu'elle ne voit pas en quoi la définition de l'élément matériel et de l'élément moral du délit de fraude fiscale suffit à rendre précise la définition d'une circonstance particulière prévue par les dispositions attaquées. Elle note, en outre, que la prise en compte de la gravité d'une infraction lors du choix de la peine ne peut être confondue avec la prise en compte de la gravité d'un comportement au moment de statuer sur la réalité d'une infraction. Elle répond, enfin, que l'auteur d'une fraude bénéficie, comme toute autre personne, des garanties découlant du principe de légalité pénale.

En ce qui concerne le deuxième moyen, pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution

A.12.1. L'ASBL « Ligue des Contribuables » soutient que, faute de préciser ce qu'il y a lieu d'entendre par fraude « grave », les articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013 créent une différence de traitement discriminatoire entre des contribuables ayant adopté des comportements similaires, sinon identiques.

A.12.2. La requérante rappelle que, selon les travaux préparatoires des dispositions attaquées, il existe des critères d'identification d'une fraude grave qui ne sont pas connus. Elle estime, en outre, que les « indicateurs » de la fraude grave qui ont été mentionnés lors de ces travaux sont très subjectifs ou conduisent à l'application simultanée de la disposition attaquée et d'autres dispositions incriminant la fraude fiscale ordinaire liée à l'usage de faux documents.

A.12.3. La requérante conteste aussi la pertinence des critères d'identification de la gravité de la fraude fiscale qui sont mentionnés dans les travaux préparatoires.

Elle remarque que le critère de la confection ou de l'usage de faux documents conduit à une assimilation de la fraude fiscale grave à la fraude fiscale non grave.

Elle note ensuite que, en ce qui concerne les impôts visés par les articles 98 à 100 de la loi du 17 juin 2013, ces dispositions ont pour effet que la fraude fiscale liée à la confection ou à l'usage de faux documents est punie moins sévèrement lorsqu'elle est qualifiée de « grave » que lorsqu'elle n'est pas qualifiée de la sorte.

A.12.4. La requérante expose, enfin, que les règles énoncées par les dispositions attaquées sont disproportionnées.

Elle rappelle que la fraude fiscale qui n'est pas « grave » peut valoir à son auteur une peine d'emprisonnement plus importante que s'il avait commis une fraude « grave ». Elle ajoute que, dans le domaine des impôts sur les revenus, la fraude « grave » n'entraîne pas la condamnation à une amende d'une valeur supérieure à celle de l'amende que risque l'auteur d'une fraude non « grave » liée à un faux.

La requérante soutient également que le contribuable qui, par fraude, ne respecte pas le Code de la taxe sur la valeur ajoutée ou le Code des droits et taxes divers encourt une amende qui peut être doublée pour le seul motif que la fraude est qualifiée de « grave ».

A.13.1. Le Conseil des ministres répond que le deuxième moyen n'est pas fondé.

A.13.2. Il soutient, d'abord, que ce moyen ne porte que sur les articles 98 à 100 de la loi du 17 juin 2013.

A.13.3.1. Le Conseil des ministres répond, ensuite, que la différence de traitement critiquée par la requérante n'existe pas, puisque l'auteur d'une fraude fiscale grave commise à l'aide d'un faux, qui est poursuivi tant en application de l'article 449, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 qu'en application de l'article 450, alinéa 1er, du même Code, encourt la peine la plus forte, en vertu des règles générales relatives au concours de plusieurs infractions.

Il précise que la peine la plus forte est celle qui est prévue par la seconde disposition.

A.13.3.2. L'ASBL « Ligue des Contribuables » rétorque que l'auteur d'une fraude fiscale grave ne sera pas nécessairement poursuivi sur la base de l'article 450, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992. Elle ajoute que la fraude fiscale grave peut exister sans présence d'un faux.

A.13.4. Le Conseil des ministres expose, enfin, que les dispositions attaquées sont de toute façon cohérentes, pertinentes et raisonnablement justifiées.

Il relève que lorsque la « fraude fiscale grave » s'accompagne d'un faux en écritures, seule la peine prévue par l'article 450, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 sera prononcée. Il estime que si, dans le cas d'une fraude de ce type, le faux en écritures ne peut être prouvé, seule la peine prévue par l'article 449, alinéa 2, du même Code sera applicable.

Le Conseil des ministres souligne qu'en cas d'absence d'un faux, la « fraude fiscale grave » peut aussi découler du montant de l'opération ou du caractère organisé de la fraude. Il renvoie, à ce sujet, aux « indicateurs » de l'arrêté royal du 3 juin 2007 « portant exécution de l'article 28 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme », ainsi qu'à des infractions évoquées dans l'exposé des motifs du projet de loi à l'origine des dispositions attaquées, telles que les infractions graves liées à l'importation ou à la production clandestine de biens soumis aux accises.

Le Conseil des ministres observe aussi que la peine prévue par l'article 450, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 pour réprimer le faux en écritures vaut tant pour le cas de fraude grave que pour le cas d'une fraude qui n'est pas jugée « grave ». Il remarque que la confection et l'usage de faux sont réprimés plus sévèrement en dehors du domaine fiscal.

- B -

B.1.1. L'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 5 de la loi du 20 septembre 2012, disposait :

« Sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros, ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution ».

L'article 98 de la loi du 17 juin 2013 « portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable » y ajoute l'alinéa suivant :

« Si les infractions visées à l'alinéa 1er ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de huit jours à 5 ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros ou de l'une de ces peines seulement ».

B.1.2. L'article 73 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il a été remplacé par l'article 18 de la loi du 20 septembre 2012, disposait :

« Sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution ».

L'article 99 de la loi du 17 juin 2013 y ajoute l'alinéa suivant :

« Si les infractions visées à l'alinéa 1er ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de huit jours à 5 ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros ou de l'une de ces peines seulement ».

B.1.3. L'article 207 du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été remplacé par l'article 30 de la loi du 20 septembre 2012, disposait :

« Sans préjudice des amendes fiscales, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 euros ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution ».

L'article 100 de la loi du 17 juin 2013 y ajoute l'alinéa suivant :

« Si les infractions visées à l'alinéa 1er ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de 8 jours à 5 ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros ou de l'une de ces peines seulement ».

B.1.4. L'article 220 de la loi générale sur les douanes et accises disposait :

« § 1er. Tout capitaine de navire, tout batelier ou patron d'une embarcation quelconque, tout voiturier, conducteur, porteur, et tous autres individus, qui, à l'entrée ou à la sortie, tenteraient d'éviter de faire, soit au premier, soit à tout autre bureau où cela devrait avoir lieu, les déclarations requises, et chercheraient ainsi à frauder les droits du Trésor, tout individu chez lequel on aura trouvé un dépôt prohibé par les lois en vigueur, seront punis d'un emprisonnement de quatre mois au moins et d'un an au plus.

§ 2. En cas de récidive, l'emprisonnement sera de huit mois au moins et de deux ans au plus ; et pour toute récidive ultérieure, de deux ans au moins et de cinq ans au plus ».

L'article 101 de la loi du 17 juin 2013 remplace le paragraphe 2 par le texte suivant :

« Celui qui commet les infractions définies au § 1er dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire et que [sic] ces infractions soit sont commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, soit ont ou auraient gravement lésé les intérêts financiers de l'Union européenne et celui qui se trouve en situation de récidive sont punis d'un emprisonnement de 4 mois à 5 ans ».

B.1.5. L'article 45 de la loi du 22 décembre 2009 « relative au régime général d'accise » disposait :

« Toute infraction aux dispositions de la présente loi ayant pour conséquence de rendre l'accise exigible, est punie d'une amende comprise entre cinq et dix fois l'accise en jeu avec un minimum de 250 euros.

En outre, les contrevenants sont punis d'une peine d'emprisonnement de quatre mois à un an lorsque des produits soumis à accise livrés ou destinés à être livrés à l'intérieur du pays sont mis à la consommation sans déclaration ou, lorsque le transport s'effectue sous le couvert de documents faux ou falsifiés ou, lorsque l'infraction est commise par bande d'au moins trois personnes.

En cas de récidive, l'amende pécuniaire ainsi que la peine d'emprisonnement sont doublées.

Indépendamment de la peine énoncée ci-dessus, les produits pour lesquels l'accise est exigible, les moyens de transport utilisés pour l'infraction, de même que les objets employés ou destinés à la perpétration de la fraude, sont saisis et la confiscation en est prononcée.

La restitution des biens confisqués est accordée à la personne qui était propriétaire des biens au moment de la saisie et qui démontre qu'elle est étrangère à l'infraction ».

L'article 102 de la loi du 17 juin 2013 remplace l'alinéa 3 par le texte suivant :

« L'amende est doublée en cas de récidive. Celui qui commet les infractions définies à l'alinéa 2 dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, et celui qui se trouve en situation de récidive sont punis d'un emprisonnement de 4 mois à 5 ans ».

B.1.6. L'article 27 de la loi du 7 janvier 1998 « concernant la structure et les taux des droits d'accise sur l'alcool et les boissons alcoolisées », modifié par l'article 45 de la loi du 21 décembre 2009 « portant des dispositions fiscales et diverses », disposait :

« Sous réserve d'application de l'article 28, toute infraction aux dispositions de la présente loi ayant pour effet de rendre exigibles les droits d'accise et les droits d'accise spéciaux fixés par les articles 5, 9, 12, 15 et 17 est punie d'une amende comprise entre cinq et dix fois les droits éludés avec un minimum de 250 EUR.

L'amende est doublée en cas de récidive. Indépendamment des pénalités énoncées ci-dessus, les produits pour lesquels l'accise est exigible, les moyens de transport utilisés pour l'infraction, de même que les objets employés ou destinés à la fraude, sont saisis et la confiscation en est prononcée.

En outre, les délinquants encourent une peine d'emprisonnement de quatre mois à un an lorsque :

1° des produits tombant sous l'application des articles 4, 8, 11, 14 et 16 sont fabriqués sans déclaration préalable ou soustraits à la prise en charge prescrite en vue d'assurer la perception des droits;

2° la fraude est pratiquée soit dans un établissement clandestin, soit dans une usine régulièrement établie mais ailleurs que dans les locaux dûment déclarés ».

L'article 103 de la loi du 17 juin 2013 y ajoute l'alinéa suivant :

« Celui qui commet les infractions définies à l'alinéa précédent dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, et celui qui se trouve en situation de récidive sont punis d'un emprisonnement de 4 mois à 5 ans ».

B.1.7. L'article 13 de la loi du 3 avril 1997 « relative au régime fiscal des tabacs manufacturés », modifié par l'article 40 de la loi du 29 décembre 2010 « portant des dispositions diverses (I) », disposait :

« Toute infraction aux dispositions de la présente loi ayant pour effet de rendre exigibles les droits d'accise fixés par l'article 3, est punie d'une amende comprise entre cinq et dix fois les droits éludés avec un minimum de 250 EUR. Tombe, notamment, sous le coup de cette disposition, le planteur de tabac qui soustrait ou tente de soustraire tout ou partie de sa plantation ou du produit de sa récolte aux mesures de surveillance éventuellement prescrites en exécution de l'article 12, ou qui, pour quelque cause que ce soit, ne représente pas tout le tabac dont il doit justifier la détention.

Si l'absence de renseignements au sujet de la quantité de produits soustraits à l'impôt ou d'autres éléments déterminants rend impossible l'exacte détermination du montant des droits en jeu, le délinquant encourt une amende de 6.250 EUR à 62.500 EUR.

Les amendes sont doublées en cas de récidive.

Indépendamment des pénalités énoncées ci-dessus, le tabac faisant l'objet de l'infraction, les moyens de transport utilisés pour l'infraction, de même que les objets et appareils employés ou destinés à la fraude, sont saisis et la confiscation en est prononcée.

En outre, les délinquants encourent une peine d'emprisonnement de quatre mois à un an :

1° lorsque des produits tombant sous l'application de l'article 3 sont fabriqués sans déclaration préalable ou soustraits à la prise en charge prescrite en vue d'assurer la perception des droits d'accise ;

2° lorsque la fraude est pratiquée soit dans un établissement clandestin soit dans une fabrique régulièrement établie mais ailleurs que dans les locaux dûment déclarés ».

L'article 104 de la loi du 17 juin 2013 y ajoute l'alinéa suivant :

« Celui qui commet les infractions définies à l'alinéa précédent dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, et celui qui se trouve en situation de récidive sont punis d'un emprisonnement de 4 mois à 5 ans ».

B.1.8. L'article 436 de la loi-programme du 27 décembre 2004, modifié par l'article 46 de la loi du 21 décembre 2009, disposait :

« Toute infraction aux dispositions du présent chapitre ayant effet de rendre exigible l'accise fixée par l'article 419, est punie d'une amende comprise entre cinq et dix fois l'accise en jeu avec un minimum de 250 EUR.

L'amende est doublée en cas de récidive.

Indépendamment de la peine énoncée ci-dessus, les produits pour lesquels l'accise est exigible, les moyens de transport utilisés pour l'infraction, de même que les objets employés ou destinés à la perpétration de la fraude, sont saisis et la confiscation en est prononcée.

En outre, les délinquants encourent une peine d'emprisonnement de quatre mois à un an lorsque :

1° des produits tombant sous l'application de l'article 415, sont fabriqués sans déclaration préalable ou soustraits à la prise en charge prescrite en vue d'assurer la perception de l'accise;

2° la fraude est pratiquée soit dans un établissement clandestin, soit dans une usine régulièrement établie mais ailleurs que dans les locaux dûment déclarés ».

L'article 105 de la loi du 17 juin 2013 y ajoute l'alinéa suivant :

« Celui qui commet les infractions définies à l'alinéa précédent dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, et celui qui se trouve en situation de récidive sont punis d'un emprisonnement de 4 mois à 5 ans ».

Quant à la recevabilité du recours en annulation

En ce qui concerne la décision d'introduire le recours en annulation

B.2. Le Conseil des ministres fait valoir que le recours en annulation est irrecevable parce que les documents produits ne feraient pas apparaître que la partie requérante a valablement pris la décision d'agir en justice.

B.3.1. L'article 7, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle prévoit que la preuve de la décision d'agir en justice de l'organe compétent de la personne morale doit être produite « à la première demande ». Cette formulation permet à la Cour, comme elle l'a jugé par son arrêt n° 120/2014 du 17 septembre 2014, de renoncer à une telle demande, notamment lorsque la personne morale est représentée par un avocat.

Cette interprétation n'empêche pas qu'une partie ait le droit de soulever que la décision d'agir en justice n'a pas été prise par l'organe compétent de la personne morale, mais elle doit faire admettre son objection, ce qu'elle peut faire par toutes voies de droit.

Lorsque la preuve de la décision d'agir est produite, la présomption selon laquelle l'organe compétent de la personne morale a décidé dans les temps et valablement d'agir en justice devient caduque.

B.3.2. La requête est, en l'espèce, signée par deux avocats inscrits au tableau de l'Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles. Ils représentent l'association sans but lucratif qui introduit le recours.

A la requête sont joints non seulement une copie de la publication officielle des statuts de l'association mais aussi un document duquel il ressort que le conseil d'administration de l'association a décidé le 23 décembre 2013 d'introduire un recours en annulation contre les dispositions attaquées de la loi du 17 juin 2013 et de mandater les deux avocats précités pour agir en ce sens. Ce document est signé par deux des fondateurs de l'association qualifiés d'administrateurs.

B.3.3. C'est, en principe, au conseil d'administration d'une association sans but lucratif qu'il revient de la « représente[r] dans tous les actes judiciaires et extrajudiciaires » (article 13, alinéas 2 à 4, de la loi du 27 juin 1921 « sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations »).

Il ressort, en outre, des statuts de la requérante, publiés aux annexes du *Moniteur belge* du 29 décembre 2010, que c'est le conseil d'administration qui « représente l'association dans tous les actes judiciaires et extrajudiciaires » (article 27, alinéa 1er) et que « les actions judiciaires, tant en demandant qu'en défendant, seront intentées ou soutenues au nom de l'association par le Conseil d'administration » (article 27, alinéa 5).

B.3.4. L'exception est rejetée.

En ce qui concerne l'intérêt de la requérante à demander l'annulation des dispositions attaquées

B.4. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la partie requérante à l'annulation des dispositions attaquées.

B.5.1. L'article 142, alinéa 3, de la Constitution et l'article 2, 2°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 imposent à toute personne morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt.

Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée. L'action populaire n'est pas admissible.

B.5.2. Lorsqu'une association sans but lucratif qui n'invoque pas son intérêt personnel agit devant la Cour, il est requis que son objet social soit d'une nature particulière et, dès lors, distinct de l'intérêt général; qu'elle défende un intérêt collectif; que la norme attaquée soit susceptible d'affecter son objet social; qu'il n'apparaisse pas, enfin, que cet objet social n'est pas ou n'est plus réellement poursuivi.

B.6.1. L'ASBL « Ligue des Contribuables » invoque à l'appui de son recours l'intérêt collectif de la protection du principe de légalité en matière d'impôt.

B.6.2. Elle a, entre autres, « pour objet : [...] de défendre, notamment par des actions en justice, les droits et intérêts collectifs ou individuels des citoyens et contribuables en matière de fiscalité, de dépenses publiques, de réglementation et contre toute forme d'abus de pouvoir; en particulier, de combattre toute mesure d'ordre fiscal, parafiscal ou budgétaire, violant le principe de la légalité de l'impôt, ou créant des discriminations envers certains contribuables ou certains groupes de contribuables, ou contraires [au principe] de l'égalité devant les charges publiques, ou encore portant atteinte au droit de propriété, tel qu'il est protégé par la Constitution belge, et les conventions internationales en vigueur en Belgique » (article 4, alinéa 1er, des statuts de l'association requérante).

L'aspect de son objet social lié à l'intérêt collectif invoqué est, dès lors, distinct de l'intérêt général.

B.6.3. Chacune des dispositions législatives dont la requérante demande l'annulation prévoit une aggravation de la peine lorsque la fraude fiscale pour laquelle un contribuable est condamné revêt un caractère grave.

Les dispositions attaquées sont susceptibles d'affecter directement et défavorablement l'objet social de la partie requérante décrit en B.6.2.

B.6.4. Ses activités font apparaître, enfin, que la partie requérante poursuit effectivement la réalisation de l'objet social décrit en B.6.2.

B.7. L'exception est rejetée.

Quant à la recevabilité du mémoire de l'« Orde van Vlaamse balies » et d'Edgar Boydens

B.8.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties intervenantes.

B.8.2. L'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

« Lorsque la Cour constitutionnelle statue sur les recours en annulation visés à l'article 1er, toute personne justifiant d'un intérêt peut adresser ses observations dans un mémoire à la Cour dans les trente jours de la publication prescrite par l'article 74. Elle est, de ce fait, réputée partie au litige ».

Justifie d'un intérêt au sens de cette disposition, la personne qui montre que sa situation peut être directement affectée par l'arrêt que la Cour est appelée à rendre à propos du recours en annulation.

B.9. L'article 495 du Code judiciaire dispose :

« L'Ordre des barreaux francophones et germanophone et l'Orde van Vlaamse balies ont, chacun en ce qui concerne les barreaux qui en font partie, pour mission de veiller à l'honneur, aux droits et aux intérêts professionnels communs de leurs membres et sont compétentes en ce qui concerne l'aide juridique, le stage, la formation professionnelle des avocats-stagiaires et la formation de tous les avocats appartenant aux barreaux qui en font partie.

Elles prennent les initiatives et les mesures utiles en matière de formation, de règles disciplinaires et de loyauté professionnelle ainsi que pour la défense des intérêts de l'avocat et du justiciable.

Chacune d'elles peut faire, en ces matières, des propositions aux autorités compétentes ».

B.10.1. Les dispositions attaquées ne contiennent aucune règle relative au statut de l'avocat ou du justiciable.

La circonstance que certains termes de ces dispositions soient aussi utilisés dans d'autres dispositions législatives qui, insérées par la loi du 15 juillet 2013 « portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude », régleraient le statut de l'avocat ne suffit pas pour considérer que les dispositions attaquées en font de même.

B.10.2. La situation des parties intervenant devant la Cour en application de l'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 ne pouvant donc être directement affectée par le présent arrêt, elles ne justifient pas de l'intérêt requis par l'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

B.11. Leur mémoire est irrecevable.

Quant au premier moyen

B.12. Il ressort des développements du premier moyen que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité du mot « grave » utilisé par les huit dispositions législatives citées en B.1, modifiées par les articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013, avec les articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution, combinés avec l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de

l'homme et avec l'article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

B.13.1. L'article 12, alinéa 2, de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être poursuivi que dans les cas prévus par la loi, et dans la forme qu'elle prescrit ».

L'article 14 de la Constitution dispose :

« Nulle peine ne peut être établie ni appliquée qu'en vertu de la loi ».

B.13.2. L'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ».

Cette disposition consacre, entre autres, le « principe de la légalité des délits et des peines » (CEDH, grande chambre, 21 octobre 2013, *Del Río Prada c. Espagne*, § 78).

B.13.3. L'article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques dispose :

« Nul ne sera condamné pour des actions ou omissions qui ne constituaient pas un acte délictueux d'après le droit national ou international au moment où elles ont été commises. De même, il ne sera infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise. Si, postérieurement à cette infraction, la loi prévoit l'application d'une peine plus légère, le délinquant doit en bénéficier ».

B.14. Le mot « grave » utilisé par l'article 449, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, par l'article 73, alinéa 2, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, par l'article 207, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, par l'article 220, § 2, de la loi générale sur les douanes et accises, par l'article 45, alinéa 3, deuxième phrase, de la loi

du 22 décembre 2009, par l'article 27, alinéa 4, de la loi du 7 janvier 1998, par l'article 13, alinéa 6, de la loi du 3 avril 1997 et par l'article 436, alinéa 5, de de la loi-programme du 27 décembre 2004, relève du champ d'application de l'article 12, alinéa 2, de la Constitution. Les dispositions attaquées ont plus particulièrement pour effet que des poursuites déjà autorisées par des dispositions qu'elles modifient, peuvent conduire à une aggravation de la peine lorsque la fraude fiscale visée par ces poursuites est grave.

B.15. En ce qu'ils exigent que tout délit soit prévu par la loi, l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques ont une portée analogue à la règle précitée de l'article 12, alinéa 2, de la Constitution.

Dès lors, les garanties fournies par ces dispositions forment un ensemble indissociable.

B.16. En attribuant au pouvoir législatif la compétence de déterminer dans quels cas des poursuites pénales sont possibles, l'article 12, alinéa 2, de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucun comportement ne sera punissable qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue.

En outre, le principe de légalité en matière pénale qui découle des dispositions constitutionnelle et internationales précitées procède de l'idée que la loi pénale doit être formulée en des termes qui permettent à chacun de savoir, au moment où il adopte un comportement, si celui-ci est ou non punissable. Il exige que le législateur indique, en des termes suffisamment précis, clairs et offrant la sécurité juridique, quels faits sont sanctionnés, afin, d'une part, que celui qui adopte un comportement puisse évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle sera la conséquence pénale de ce comportement et afin, d'autre part, que ne soit pas laissé au juge un trop grand pouvoir d'appréciation.

Toutefois, le principe de légalité en matière pénale n'empêche pas que la loi attribue un pouvoir d'appréciation au juge. Il faut en effet tenir compte du caractère de généralité des lois, de la diversité des situations auxquelles elles s'appliquent et de l'évolution des comportements qu'elles répriment.

La condition qu'une infraction doit être clairement définie par la loi se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale.

Ce n'est qu'en examinant une disposition pénale spécifique qu'il est possible de déterminer, en tenant compte des éléments propres aux infractions qu'elle entend réprimer, si les termes généraux utilisés par le législateur sont à ce point vagues qu'ils méconnaîtraient le principe de légalité en matière pénale.

B.17. Les dispositions attaquées ont pour but de suivre l'une des recommandations formulées à l'issue de l'« enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2756/001 et 2757/001, p. 60; *ibid.*, DOC 53-2756/005, pp. 6 et 65; *Doc. parl.*, Sénat, 2012-2013, n° 5-2095/3, p. 5). La commission de la Chambre des représentants ayant mené cette enquête recommandait d'« instaurer un alourdissement de la peine pour ‘ fraude fiscale grave et organisée ’ » (*Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, DOC 52-0034/004, p. 251).

Dans ce contexte, « la lutte contre la fraude fiscale constitue incontestablement un des principaux objectifs sociaux des sociétés occidentales modernes ». Elle est « en outre essentielle à la sauvegarde des intérêts individuels particuliers et économiques » et constitue « un moyen par excellence de faire baisser la pression fiscale et parafiscale, et d'oxygéner ainsi l'économie » (*ibid.*, p. 9).

B.18. Toute fraude fiscale et – par extension – tout comportement punissable présentent assurément un degré déterminé de gravité, sans quoi le législateur ne réprimerait pas ce comportement par des peines. Il n'en reste pas moins que ce comportement punissable peut présenter des degrés de gravité divers que le législateur peut réprimer en conséquence par des peines proportionnées.

B.19. Ainsi que le souligne la section de législation du Conseil d'Etat, le mot « grave » introduit un « élément d'imprévisibilité » dans la législation (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2756/001 et 2757/001, p. 167).

Les dispositions attaquées ne créent toutefois pas une incrimination nouvelle, ainsi qu'il a déjà été observé en B.14. Elles prévoient une aggravation de la peine lorsque le comportement, dont le caractère punissable est déjà établi, peut être qualifié de « grave ». En outre, seule la durée maximale de la peine d'emprisonnement peut être augmentée jusqu'à cinq ans. Les dispositions attaquées n'affectent pas la durée minimale de la peine d'emprisonnement, ni les montants des amendes.

B.20. Même si elles laissent au juge un large pouvoir d'appréciation, les dispositions attaquées ne lui confèrent pas un pouvoir autonome d'incrimination qui empiéterait sur les compétences du législateur. En effet, le législateur peut, sans violer le principe de légalité, charger le juge d'apprécier le degré de gravité à partir duquel un comportement punissable conduit à une aggravation de la peine.

Compte tenu de la diversité des situations susceptibles de se présenter en pratique, le juge doit apprécier la gravité du comportement punissable, non pas en fonction de conceptions subjectives qui rendraient imprévisible l'application des dispositions attaquées, mais en prenant en considération des éléments objectifs et en tenant compte des circonstances propres à chaque affaire et de l'interprétation restrictive qui prévaut en droit pénal.

Les dispositions attaquées permettent dès lors à l'auteur d'une fraude fiscale de savoir de manière suffisante quelle sera la conséquence pénale de son comportement.

En outre, le principe de légalité exige que la peine soit proportionnée aux faits commis. La peine infligée doit, partant, être proportionnée à la gravité du comportement répréhensible (voy., *mutatis mutandis*, CEDH, 11 janvier 2007, *Mamidakis* c. Grèce, §§ 44-48; CJCE, 27 septembre 2007, *Collée*, C-146/05, point 40; C. const., 4 février 2010, n° 8/2010, B.12; CJUE, 3 décembre 2014, *De Clercq e.a.*, C-315/13, point 75).

Par l'emploi du mot « grave », les dispositions attaquées sont compatibles avec l'article 12, alinéa 2, de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

B.21. Le premier moyen n'est pas fondé.

Quant au second moyen

B.22. Il ressort des développements du second moyen que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, des huit dispositions législatives citées en B.1 modifiées par les articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013, en ce qu'elles ne précisent pas ce qu'il convient d'entendre par fraude « grave » et qu'elles font ainsi apparaître une différence de traitement entre des contribuables ayant adopté des comportements similaires, sinon identiques.

B.23. Dès lors qu'il découle de l'appréciation du premier moyen que les dispositions attaquées sont formulées de manière suffisamment précise pour être compatibles avec le principe de légalité en matière pénale, elles ne peuvent être réputées faire naître la différence de traitement alléguée.

B.24. Le second moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 5 février 2015.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels