

Numéro du rôle : 5322
Arrêt n° 128/2012 du 25 octobre 2012

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 327, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Bruges.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke, J. Spreutels et P. Nihoul, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 15 février 2012 en cause de Petra Vandaele contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 27 février 2012, le Tribunal de première instance de Bruges a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 327, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il le principe d'égalité s'il est interprété en ce sens que l'autorisation de consultation du dossier pénal qui est accordée à un fonctionnaire chargé de l'établissement ou du recouvrement des impôts n'est soumise à aucune limitation dans le temps, alors que l'autorisation de consultation du dossier pénal qui est accordée, sur la base de l'article 61ter, § 3, du Code d'instruction criminelle, au contribuable inculqué est toujours limitée dans le temps ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- Petra Vandaele, demeurant à 8020 Oostkamp, Gruuthof 4;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 18 septembre 2012 :

- a comparu Me O. De Pauw *loco* Me E. Van Acker, avocats au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. Derycke et J.-P. Snappe ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 13 octobre 2009, l'administration fiscale envoie trois avis de rectification de la déclaration pour les cotisations à l'impôt des personnes physiques établies dans le chef de la partie demanderesse devant le juge *a quo* pour les exercices d'imposition 2005, 2006 et 2007. Il ressort de ces avis de rectification que l'administration a pu consulter un dossier pénal dont il serait apparu qu'il existait au sein de l'entreprise concernée un circuit d'achats au noir. En 2004, 2005 et 2006, la partie demanderesse devant le juge *a quo* a reçu mensuellement, en plus de sa rémunération officielle, un montant fixe qui aurait été payé « au noir » en contrepartie de prestations fournies en tant qu'employé. Elle aurait en outre reçu sur son compte personnel des commissions de l'étranger. Selon l'administration fiscale, les indemnités mensuelles doivent être considérées comme une rémunération imposable complémentaire et les commissions perçues comme des bénéfices imposables. Devant le juge *a quo*, la partie demanderesse conteste les cotisations à l'impôt des personnes physiques.

Le juge *a quo* constate que, le 9 octobre 2006, le procureur général près la Cour d'appel de Gand a autorisé le directeur régional de l'Inspection spéciale des impôts de Gand à consulter le dossier pénal. Les parties devant le juge *a quo* ne contestent pas que toutes les pièces et déclarations pertinentes du dossier pénal, utilisées par

l'administration fiscale, portent une date postérieure à l'autorisation précitée du procureur général, à savoir, entre autres, celle du 16 octobre 2007. Selon la partie demanderesse, l'autorisation de consultation du dossier pénal, donnée le 9 octobre 2006 par le procureur général, ne peut s'étendre aux données qui ont été versées au dossier environ un an plus tard. Le juge *a quo* accède à la demande de la partie demanderesse et pose en conséquence la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

### III. En droit

- A -

#### *Position de la partie demanderesse dans l'affaire soumise au juge a quo*

A.1. Le caractère en principe secret de l'instruction pénale a été consacré à l'article 57 du Code d'instruction criminelle. Dans le cadre de la procédure pénale, seuls l'inculpé et les parties civiles ont un accès limité au dossier pénal (article 61ter du même Code). L'inculpé non détenu ou la partie civile qui souhaite consulter le dossier pénal doit adresser à cet effet une requête au juge d'instruction, lequel peut, sous certaines conditions, refuser entièrement ou partiellement la consultation. La consultation du dossier pénal est toujours limitée dans le temps (article 61ter, §§ 4 et 7, du même Code). L'autorisation de consultation n'est valable que pour une seule consultation et ne confère à l'inculpé ou à la partie civile aucun droit à une nouvelle consultation à l'occasion d'une autre demande de consultation, à l'issue d'un délai d'attente de trois mois.

Bien que, en tant que tiers, l'administration fiscale n'ait en règle pas le droit de consulter le dossier pénal, certains fonctionnaires fiscaux peuvent néanmoins, conformément à l'article 327, § 1er, en cause du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), consulter le dossier pénal. Cette autorisation de consultation pour l'administration fiscale constitue, tout comme l'article 61ter du Code d'instruction criminelle, une exception au caractère secret de l'instruction. Le pouvoir discrétionnaire qui est octroyé au procureur général ou à l'auditeur général en vertu de la disposition en cause peut être comparé au pouvoir discrétionnaire octroyé au juge d'instruction sur la base de l'article 61ter du Code d'instruction criminelle. Le procureur général ou l'auditeur général, lorsqu'il décide d'autoriser ou non l'administration fiscale à consulter le dossier, peut uniquement prendre en compte le contenu du dossier pénal tel qu'il est constitué au moment où la demande de consultation est faite par l'administration fiscale. Il s'ensuit que l'autorisation de consultation peut uniquement porter sur les pièces qui se trouvent à ce moment dans le dossier pénal. Lorsqu'elle souhaite consulter ultérieurement à nouveau le dossier pénal, l'administration fiscale doit, selon la partie demanderesse dans l'affaire soumise au juge *a quo*, demander une nouvelle autorisation au procureur général ou à l'auditeur général, qui décidera alors si l'administration fiscale peut consulter les nouvelles pièces ajoutées au dossier pénal.

A.2. L'administration fiscale interprète toutefois la disposition en cause en ce sens qu'une autorisation unique, donnée par le procureur général ou l'auditeur général, de consulter le dossier pénal confère à cette administration un droit illimité de consulter ultérieurement, à quelque moment que ce soit, le dossier pénal. Cette interprétation a pour conséquence que l'administration fiscale bénéficie d'un traitement de faveur disproportionné en comparaison de l'inculpé ou de la partie civile, qui peuvent uniquement consulter le dossier sur la base des conditions prévues par l'article 61ter du Code d'instruction criminelle.

Eu égard à l'égalité des armes garantie par la Convention européenne des droits de l'homme, les parties au procès doivent avoir un même accès au dossier pénal et doivent pouvoir user des mêmes moyens. A cet égard, les situations du fisc, d'une part, et du contribuable inculpé, d'autre part, sont suffisamment comparables. La partie demanderesse dans l'affaire soumise au juge *a quo* se réfère à l'arrêt n° 54/97 du 18 juillet 1997, qui peut, à son estime, être appliqué par analogie en l'espèce.

Même si la différence de traitement en cause pouvait être justifiée, aux yeux de la Cour, par une simple référence à la défense, par le fisc, de l'intérêt général, la mesure en cause, telle qu'elle est interprétée par l'administration fiscale, n'est pas raisonnablement proportionnée au but poursuivi par le législateur, qui est de

veiller à une perception correcte de l'impôt. A cet égard, la partie demanderesse dans l'affaire soumise au juge *a quo* souligne que l'administration fiscale dispose d'un délai d'imposition prolongé qui permet l'établissement d'une cotisation supplémentaire dans un délai de douze mois après la décision définitive dans le dossier pénal.

Dans l'interprétation de l'administration fiscale, cette dernière reçoit un droit de consultation du dossier pénal qui est illimité dans le temps, sans restriction quant aux pièces, une fois obtenue l'autorisation de consultation, sauf si le procureur général ou l'auditeur général a limité ce droit de consultation. Dans cette interprétation, la disposition en cause viole le principe d'égalité et de non-discrimination.

#### *Position du Conseil des ministres*

A.3. Le juge *a quo* et la partie demanderesse dans l'instance principale font une lecture erronée de l'article 61ter, § 3, du Code d'instruction criminelle et de l'article 327, § 1er, du CIR 1992. Selon le Conseil des ministres, aucune des deux dispositions ne prévoit une limitation dans le temps, obligatoire ou automatique, de l'autorisation de consulter le dossier pénal. Dans les deux hypothèses, celui qui doit donner l'autorisation est entièrement libre de donner ou non l'autorisation et de soumettre ou non l'autorisation à certaines conditions, comme une limitation dans le temps. La pratique fait apparaître que certains procureurs généraux soumettent effectivement à de telles conditions les autorisations données à l'administration fiscale, de sorte que, le cas échéant, l'administration fiscale doit demander une nouvelle autorisation si elle souhaite consulter des pièces ajoutées ultérieurement au dossier pénal.

A supposer qu'il soit question d'une différence de traitement entre le contribuable inculpé et l'administration fiscale, la différence joue exclusivement en défaveur de l'administration, puisque celle-ci est confrontée, en cas de refus du procureur général, à une décision non motivée insusceptible de recours. En revanche, lorsqu'il refuse la consultation d'un dossier pénal à un inculpé, le juge d'instruction doit motiver sa décision et l'inculpé peut aller en appel de celle-ci.

Du reste, les documents obtenus par l'administration fiscale par suite de la consultation du dossier pénal ont automatiquement le statut de « documents administratifs » auxquels est applicable la loi relative à la publicité de l'administration, de sorte que le contribuable peut demander à consulter son dossier fiscal et peut dès lors prendre connaissance des éléments qui sont en possession de l'administration fiscale.

A.4. Quoi qu'il en soit, la différence de traitement en cause est, selon le Conseil des ministres, raisonnablement justifiée, puisque l'administration fiscale, d'une part, et le contribuable inculpé ou les personnes qui se sont constituées partie civile au pénal, d'autre part, ne se trouvent pas dans des situations comparables : l'administration n'est pas partie à la procédure pénale qui est engagée contre le contribuable; en outre, l'administration défend l'intérêt général, à savoir assurer une perception correcte des impôts, alors que le contribuable et la partie civile défendent exclusivement leurs intérêts particuliers.

A.5. Contrairement à ce que soutient la partie demanderesse dans l'affaire soumise au juge *a quo*, la disposition en cause ne constitue pas une exception aux règles relatives à la consultation d'un dossier pénal, étant donné que cette disposition concerne la compétence générale de l'administration pour recueillir des informations et n'est donc pas limitée à la consultation d'un dossier pénal auprès du parquet ou du tribunal correctionnel.

Selon le Conseil des ministres, la partie demanderesse dans l'affaire soumise au juge *a quo* affirme à tort que lorsque l'administration a fait usage de l'autorisation de consulter le dossier pénal et qu'elle souhaite refaire usage, ultérieurement, de son droit de consultation, elle devrait demander une nouvelle autorisation au procureur général ou à l'auditeur général. Selon le Conseil des ministres, pareille interprétation ajoute à la disposition en cause une condition que le législateur n'a pas prévue. L'article 327, § 1er, du CIR 1992 octroie au procureur général un pouvoir discrétionnaire, de sorte qu'il peut décider de donner ou non l'autorisation ou de lier l'autorisation à certaines conditions. Selon le Conseil des ministres, cette manière de voir serait confirmée par un arrêt de la Cour de cassation du 27 juin 2002.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 327, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) qui dispose, dans la rédaction applicable à l'affaire soumise au juge *a quo* :

« Les services administratifs de l'Etat, y compris les parquets et les greffes des Cours et de toutes les juridictions, les administrations des Communautés, des Régions, des provinces, des agglomérations, des fédérations de communes et des communes, ainsi que les établissements et organismes publics sont tenus, lorsqu'ils en sont requis par un fonctionnaire chargé de l'établissement ou du recouvrement des impôts, de lui fournir tous renseignements en leur possession, de lui communiquer, sans déplacement, tous actes, pièces, registres et documents quelconques qu'ils détiennent et de lui laisser prendre tous renseignements, copies ou extraits que ledit fonctionnaire juge nécessaires pour assurer l'établissement ou la perception des impôts établis par l'Etat.

Toutefois, les actes, pièces, registres, documents ou renseignements relatifs à des procédures judiciaires ne peuvent être communiqués sans l'autorisation expresse du procureur fédéral, du procureur général ou de l'auditeur général.

Quant aux originaux des reçus-attestations de soins délivrés par les médecins, par les praticiens de l'art dentaire et par les auxiliaires paramédicaux, ils ne peuvent être communiqués sans que, selon le cas, le Conseil national de l'Ordre des médecins ou les commissions médicales provinciales n'aient eu l'occasion de s'assurer que l'Administration des contributions directes ne reçoit pas ainsi d'information au sujet de l'identité des malades et des assurés ».

B.1.2. L'article 61ter, § 3, du Code d'instruction criminelle dispose :

« Le juge d'instruction peut interdire la communication du dossier ou de certaines pièces, si les nécessités de l'instruction le requièrent, si la communication présente un danger pour les personnes ou porte gravement atteinte à leur vie privée, ou si la constitution de partie civile ne paraît pas recevable ou que la partie civile ne justifie pas d'un motif légitime à consulter le dossier. Le juge d'instruction peut, pour l'inculpé non détenu, limiter la consultation à la partie du dossier concernant les faits ayant conduit à l'inculpation et, pour la partie civile, la limiter à la partie ayant conduit à la constitution de partie civile ».

B.2. La Cour est interrogée sur la compatibilité avec le principe d'égalité de l'article 327, § 1er, du CIR 1992, dans l'interprétation selon laquelle l'autorisation de consulter le dossier pénal accordée par le procureur fédéral, le procureur général ou l'auditeur général au fonctionnaire chargé de l'établissement ou du recouvrement des impôts n'est aucunement limitée dans le temps, alors que l'autorisation de consulter le dossier pénal accordée à

l'inculpé par le juge d'instruction sur la base de l'article 61*ter*, § 3, du Code d'instruction criminelle est toujours limitée dans le temps.

B.3.1. Il ressort du libellé de l'article 327, § 1er, alinéa 1er, du CIR 1992 que le pouvoir de l'administration fiscale de recueillir des informations en vue de l'établissement ou de la perception des impôts n'est pas limité aux pièces ou renseignements relatifs à la procédure en matière pénale.

B.3.2. En vertu de l'article 327, § 1er, alinéa 2, ces pièces et renseignements relatifs à la procédure ne peuvent être communiqués sans l'autorisation expresse du procureur fédéral, du procureur général ou de l'auditeur général.

C'est donc aux magistrats précités de décider si l'autorisation de consultation portera sur certaines pièces d'un dossier pénal ou sur le dossier pénal dans sa totalité, y compris les pièces à joindre ultérieurement au dossier. Il relève de leur pouvoir discrétionnaire d'autoriser cette consultation, de la refuser ou de la soumettre à certaines conditions.

Lorsque l'autorisation accordée n'est pas limitée dans le temps ou n'est pas limitée à certaines pièces, la question se pose de savoir, selon le juge *a quo*, si cette autorisation peut uniquement porter sur les pièces qui se trouvent déjà dans le dossier pénal au moment de l'autorisation, ou si cette autorisation peut également s'étendre aux pièces ajoutées par la suite à ce dossier.

B.4.1. Bien qu'ils portent tous deux sur la consultation d'un dossier pénal, la mesure en cause et l'article 61*ter* du Code d'instruction criminelle s'inscrivent dans le cadre d'enquêtes qui diffèrent essentiellement, tant en ce qui concerne leur finalité que pour ce qui est de leur nature.

L'article 327, § 1er, du CIR 1992 s'inscrit dans le cadre d'une enquête de l'administration fiscale en vue de l'établissement ou de la perception des impôts, dont le produit est affecté à des dépenses publiques et sert donc à l'intérêt général.

L'article 61*ter* du Code d'instruction criminelle s'inscrit dans le contexte d'une enquête pénale dans le cadre de laquelle un inculpé non détenu ou une partie civile qui demande au juge d'instruction à pouvoir consulter un dossier pénal (article 61*ter*, § 1er) est guidé par un intérêt personnel.

B.4.2. La différence de traitement entre certaines catégories de personnes qui découle de l'application de règles procédurales différentes dans des circonstances différentes n'est pas discriminatoire en soi. Il ne pourrait être question de discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles de procédure entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

B.4.3. Les droits du contribuable concerné ne sont pas limités de manière disproportionnée dans le cas où le procureur fédéral, le procureur général ou l'auditeur général, dont la fonction est entourée des garanties d'indépendance et d'impartialité requises, autorise l'administration fiscale à consulter un dossier pénal sans limitation de temps en vue de l'établissement ou de la perception des impôts, d'autant que le contribuable concerné peut, en vertu de la réglementation relative à la publicité de l'administration, prendre connaissance des éléments dont dispose l'administration fiscale par suite de la consultation du dossier pénal et est en mesure de fournir une défense utile.

B.5. L'article 327, § 1er, du CIR 1992 n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 327, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 25 octobre 2012.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt