

**LE POUVOIR DU MINISTRE DES FINANCES
D'ACCORDER DES REMISES
OU DES MODÉRATIONS
D'AMENDES FISCALES EST-IL SOUMIS
À UN CONTRÔLE DE PLEINE JURIDICTION?**

PAR

Elisabeth WILLEMART

AVOCAT AU BARREAU DE BRUXELLES

La «*coloration pénale*» – au sens où l'entend la Cour européenne des droits de l'homme – des amendes administratives, majorations et autres accroissements prévus par la législation fiscale belge n'est plus discutée. Les conséquences de cette «*coloration*» ont initialement suscité une certaine cacophonie; elles sont à présent mieux comprises, à la faveur d'une jurisprudence de plus en plus concordante et d'une doctrine parfois éclairante (1).

Des arrêts relativement récents du Conseil d'Etat suscitent toutefois de nouvelles interrogations. A juste titre, le Conseil d'Etat se déclare compétent pour contrôler la légalité des décisions prises par le ministre des Finances sur les demandes de remise ou de modération d'amendes fiscales. Le contrôle du Conseil d'Etat sur ces décisions de «*justice gracieuse*» est, par essence, assez limité. Il pose donc questions, spécialement au regard de l'exigence d'un contrôle de pleine juridiction sur les peines prononcées par l'administration.

1. – Les instruments de protection des droits fondamentaux consacrent, en matière pénale, le droit de voir sa cause entendue équitablement par un juge indépendant et impartial. Par hypothèse, la sanction administrative n'est pas prononcée par

(1) Voy. notamment, récemment, S. VAN DROOGHENBROECK, «De vraies sanctions administratives ou des sanctions pénales camouflées? Réflexions à propos de la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme», *Rev. dr. Liège*, 2005, pp. 467-490.

un juge, mais par une autorité administrative. Lorsqu'une telle sanction revêt une «*coloration pénale*», le respect des droits fondamentaux de son destinataire impose, au titre de correctif, que la décision de l'infliger soit soumise au «*contrôle ultérieur d'un "organe judiciaire de pleine juridiction" offrant les garanties de ce texte*» (2).

L'exigence de «*pleine juridiction*» fait couler beaucoup d'encre (3). Elle suppose, selon la Cour européenne des droits de l'homme, «*le pouvoir de réformer en tout point, en fait comme en droit, la décision entreprise, rendue par l'organe inférieur*». Le juge «*doit notamment avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi*» (4).

2. – La fiscalité est l'un des domaines de prédilection de la répression administrative. En cette matière, notamment, la sanction administrative frappe plus promptement, plus efficacement, voire plus sévèrement, que ne le permet le système pénal traditionnel.

Le Code des impôts sur les revenus dispose, par exemple, qu'«*en cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé*

(2) Ce principe a été énoncé pour la première fois par la Cour européenne des droits de l'homme en son arrêt *Le Compte, Van Leuven et De Meyere c. La Belgique*, du 23 juin 1981. Il a été appliqué pour la première fois en matière fiscale dans l'arrêt *Bendenoun c. la France*, du 14 février 1994. Pour les références des nombreux arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme voy. E. WILLEMART, «Les amendes fiscales et les droits fondamentaux du contribuable», *J.T.*, 1999, pp. 757-765, spéc. note n° 81 (jusque fin 1998) et S. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, spéc. pp. 474-481 (références plus récentes).

(3) Voy., sans exhaustivité, A. ALEN, «Naar een betere rechtsbescherming inzake administratieve geldboeten na de koerswijziging van het Hof van Cassatie in zijn arresten van 5 februari 1999», *R.W.*, 1999-2000, pp. 630-638; P. BOUCQUEY et P.-O. DE BROUX, «Les recours juridictionnels contre les décisions des autorités de régulation», in *La protection juridictionnelle du citoyen face à l'administration*. Bruxelles, La Charte, à paraître (2007); J. KIRKPATRICK et S. NUDELHOLC, «Le contrôle judiciaire des amendes fiscales et le principe de proportionnalité», *R.C.J.B.*, 2002, pp. 573-652; P. GOFFAUX, *Dictionnaire élémentaire de droit administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 252-255; A. MASSET, «De vraies sanctions administratives ou des sanctions pénales camouflées? Réflexions en droit interne belge», *Rev. dr. Liège*, 2005, pp. 441-466; J. PUR «Administratieve boeten verzachtende omstandigheden en volle rechtsmacht: contradicties in de rechtspraak van het arbitragehof!», *T.B.P.*, 2002, pp. 675-683; A. VAGMAN, «Autorité administrative indépendante, amendes administratives et diffusion de scènes de violence gratuite: réflexions autour de l'arrêt *S.A. TVi* prononcé le 5 décembre 2001 par le Conseil d'Etat», *A.P.T.*, 2003, pp. 258-299; S. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, pp. 474-481.

(4) Cour eur. D.H., arrêt *Silvester's Horeca Service c. la Belgique*, du 4 mars 2004.

d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 % à 200 % des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés», étant entendu qu'«en l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement» (5). L'arrêté royal d'exécution (6) fixe l'échelle des accroissements, de 0 % (7) à 200 % (8).

Au titre des sanctions, le Code de la T.V.A. prévoit, notamment, que le contribuable encourt des amendes administratives égales à deux fois le montant éludé de la taxe (9). Dans les limites prévues par la loi, le taux de ces amendes est *«fixé selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi»*. L'arrêté royal détermine *«l'échelle de réduction des amendes fiscales proportionnelles»*, en fonction d'éléments tels que le degré de récidive, l'élément intentionnel, etc. Toute réduction est cependant exclue *«en cas d'infractions commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe»* (10).

En matière de fiscalité directe, les accroissements sont enrôlés, au même titre que l'impôt dû en principal. Ils sont donc susceptibles des mêmes recours administratifs et judiciaires : réclamation auprès du directeur des contributions et, le cas échéant, requête auprès du Tribunal de première instance.

En matière de fiscalité indirecte, les amendes fiscales sont, comme la taxe, infligées par le biais d'une contrainte décernée par l'administration. Elles peuvent donc faire l'objet d'un recours judiciaire, par le biais de l'opposition à contrainte introduite devant le Tribunal de première instance.

3. — Traditionnellement, il était admis que le rôle du juge judiciaire, tant en matière d'impôts directs que d'impôts indirects, se limitait à vérifier la réalité des infractions et à contrôler la légalité des amendes fiscales infligées, sans être com-

(5) C.I.R., art. 444, al. 1^{er} et 2.

(6) A.R. C.I.R., art. 225.

(7) En cas de force majeure.

(8) Pour une troisième infraction avec intention d'éluder l'impôt ou pour une infraction accompagnée d'un faux, d'un usage de faux ou d'une corruption ou tentative de corruption de fonctionnaire.

(9) C.T.V.A., art. 70, § 1^{er}.

(10) Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

pétent pour en apprécier l'opportunité ou pour accorder une remise complète ou partielle de celles-ci.

La question de savoir si les pouvoirs du juge, ainsi limités, satisfaisaient à l'exigence de pleine juridiction, a été posée à la Cour d'arbitrage et à la Cour de cassation (11), avant d'être soumise à la Cour européenne des droits de l'homme.

En mars 2004, la Cour européenne des droits de l'homme a, par un arrêt *Silvester's Horeca*, condamné la jurisprudence belge traditionnelle. La Cour rappelle que «*parmi les caractéristiques d'un organe judiciaire de pleine juridiction figure le pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la décision entreprise, rendue par l'organe inférieur*» et que l'organe judiciaire de pleine juridiction «*doit notamment avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi*» (12). La conception selon laquelle la juridiction ne peut que vérifier la réalité de l'infraction et contrôler la légalité des amendes «*sans être compétente pour apprécier l'opportunité ou accorder une remise complète ou partielle de celles-ci*» (13), ne satisfait donc pas aux exigences conventionnelles.

Dans les arrêts rendus depuis la saisine de la Cour européenne par la société *Silvester's Horeca*, en mars 1999, les juridictions internes tentent de se mettre au diapason.

Dans sa jurisprudence la plus affinée en matière d'amendes fiscales, la Cour d'arbitrage considère que le contrôle juridictionnel ne satisfait à l'exigence de pleine juridiction que dans une interprétation selon laquelle «*le juge peut [...] vérifier si une décision administrative est justifiée en fait et en droit et si elle respecte l'ensemble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'administration, parmi lesquels le principe de proportionnalité*». La Cour ajoute que, le cas échéant, le juge «*pourra moduler l'amende, et en l'espèce la sup-*

(11) Voy. not. C.A., arrêt n° 22/99, du 24 février 1999; C.A., arrêt n° 32/99, du 17 mars 1999; Cass. (1^{re} ch.), 5 février 1999, *Arr. Cass.*, 1999, p. 142. L'on ne revient plus ici sur ces arrêts qui ont déjà été abondamment commentés.

(12) Cour eur. D.H., arrêt *Silvester's Horeca Service c. la Belgique*, du 4 mars 2004.

(13) Cass. (1^{re} ch.), 5 février 1999, *Arr. Cass.*, 1999, p. 142.

primer ou la diminuer dans les limites assignées à l'administration» (14) (15).

La Cour de cassation se rallie à la même interprétation. Elle considère que *«dès lors que ce droit de contrôle lui permet plus spécialement d'examiner si la sanction n'est pas disproportionnée à l'infraction, le juge peut examiner si l'administration pouvait raisonnablement infliger une amende administrative de cette importance» (16)* et qu'*«à cette occasion, il peut avoir égard à la gravité de l'infraction, aux taux des sanctions déjà infligées et aux décisions rendues dans des cas similaires, mais doit considérer dans quelle mesure l'administration était elle-même liée par cette sanction» (17).*

Pour la Cour d'arbitrage et la Cour de cassation, la limite du contrôle judiciaire paraît théoriquement claire : le juge peut réduire ou supprimer l'amende fiscale, notamment à l'aune du principe de proportionnalité, *si et dans la mesure où l'administration pouvait elle-même le faire (18)*. Comme l'annonçait déjà la Cour d'arbitrage en 1999, si le législateur *«estime devoir per-*

(14) C.A., arrêt n° 96/2002, du 12 juin 2002. Il s'agissait, en l'occurrence, des amendes fiscales prévues par les articles 70, §2, et 84, alinéa 3, du Code de la T.V.A.

(15) Cette dernière précision, selon laquelle *«le cas échéant, [le juge] pourra moduler l'amende, et en l'espèce la supprimer ou la diminuer dans les limites assignées à l'administration par les articles 70, §2, et 84, alinéa 3, du Code de la T.V.A.»* ne paraît pas être une exigence inhérente au contrôle de pleine juridiction en toute matière, qui aurait pour effet d'évincer la compétence du Conseil d'Etat. En effet, la Cour d'arbitrage a ultérieurement admis, en ce qui concerne les sanctions administratives communales, que *«le Conseil d'Etat procède à un contrôle juridictionnel approfondi, tant au regard de la loi qu'au regard des principes généraux du droit. Le Conseil d'Etat examine à cet égard si la décision de l'autorité soumise à son contrôle est fondée en fait, si elle procède de qualifications juridiques correctes et si la mesure n'est pas manifestement disproportionnée au fait établi. Lorsqu'il annule cette dernière, l'autorité est tenue de se conformer à l'arrêt du Conseil d'Etat : si l'autorité prend une nouvelle décision, elle ne peut méconnaître les motifs de l'arrêt annulant la première décision; si elle s'en tient à l'annulation, l'acte attaqué est réputé ne pas avoir existé»*. La Cour en déduit que *«les justiciables disposent donc d'un recours effectif, devant une juridiction indépendante et impartiale, contre la sanction administrative qui peut leur être infligée»* (mais l'on observe que la Cour n'utilise pas, au contraire des requérants, l'expression de *«pleine juridiction»*).

(16) Voy. not. Cass., 24 janvier 2002, *Pas.*, 2002, I, p. 765 et Cass., 21 janvier 2005, <http://www.cass.be>.

(17) Cette précision est apportée par Cass., 21 janvier 2005, <http://www.cass.be>.

(18) A cet égard, il faut rappeler que *«l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme est une disposition strictement formelle qui, en tant que telle, n'influe pas dans quelque sens que ce soit sur le contenu matériel de l'Etat adhérents»* (S. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 477). Le juge ne se voit donc reconnaître, par exemple, le pouvoir d'apprécier la proportionnalité d'une sanction, en vertu de l'article 6, que *si et dans la mesure où* le principe de la proportionnalité de la sanction s'impose à l'administration en droit interne.

mettre à l'administration de moduler l'importance de la sanction, rien de ce qui relève du pouvoir de l'administration ne peut échapper au contrôle du juge» (19). Mais à l'inverse, le contrôle du juge semble devoir s'arrêter au point où la compétence de l'administration se trouve liée (20).

4. – En pratique, s'agissant d'amendes fiscales, la question de savoir à quel point la compétence de l'administration se trouve liée paraît, en revanche, peu claire. La réponse dépend de ce que l'on entend par *«administration»*.

Outre les dispositions des arrêtés royaux qui permettent de fixer ou de réduire le montant des amendes fiscales dans le cadre des *«fourchettes»* qu'ils déterminent, un arrêté du Régent du 18 mars 1831 *«organique de l'Administration des finances»* prévoit, en son article 9, que le ministre des Finances *«statue sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge, et arrête les transactions entre l'administration fiscale et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par la loi»* (21).

Cette disposition, qui est toujours en vigueur (22), s'applique tant en matière d'impôts directs – notamment aux accroissements enrôlés sur la base de l'article 444 du Code des impôts sur les revenus – qu'en matière d'impôts indirects – notamment aux amendes administratives proportionnelles infligées sur la base de l'article 70 du Code de la T.V.A. –.

Le pouvoir du ministre, de remettre ou de réduire les amendes fiscales, coexiste avec les recours juridictionnels prévus, notamment, par le Code des impôts sur les revenus et par le Code de la T.V.A. Pratiquement, le pouvoir du ministre s'exerce en principe *«après que le titre de perception de l'impôt*

(19) Voy. not. C.A., arrêt n° 22/99, du 24 février 1999. Voy. égal. C.A., arrêt n° 96/2002, du 12 juin 2002.

(20) A cet égard, voy. not. A. MASSET, *op. cit.*, p. 460.

(21) Auparavant, ce recours *«gracieux»* auprès du ministre était aussi consacré par les différents codes fiscaux, qui disposaient : *«le ministre des Finances statue sur les requêtes ayant pour objet la remise des amendes fiscales»*. Ces dispositions particulières ont été systématiquement supprimées lors de la réforme de la procédure fiscale contentieuse du 15 mars 1999, sans qu'il ne soit toutefois porté atteinte à l'arrêté du Régent de 1831. Sur l'historique et la nature du recours au ministre des Finances, voy. l'analyse très fouillée de J. KIRKPATRICK et S. NUDELHOLC, *op. cit.*

(22) C.E., arrêt *Santini*, n° 108.981, du 9 juillet 2002.

est devenu définitif», en matière d'impôts sur les revenus, alors qu'*«en matière d'impôts indirects, il est courant que le ministre des finances ou son délégué accorde remise partielle des amendes pendant l'instance judiciaire ou même avant toute instance judiciaire»* (23).

La Cour d'arbitrage et la Cour de cassation demeurent ambiguës sur le point de savoir si le pouvoir du ministre de remettre ou de réduire, discrétionnairement, les amendes fiscales, doit être pris en considération dans *«ce qui relève du pouvoir de l'administration»* et qui, par conséquent, est soumis au contrôle du juge.

Dans un arrêt rendu le 21 janvier 2005, la Cour de cassation paraît l'exclure, puisqu'elle casse un arrêt par lequel la Cour d'appel de Bruxelles décidait qu'une amende infligée sur la base de l'article 70, §1^{er}, du Code de la T.V.A. devait être réduite au montant des droits éludés, après avoir pourtant admis que l'infraction avait été commise avec mauvaise foi et dans l'intention d'éluder l'impôt. La Cour de cassation a considéré que l'arrêt de la Cour d'appel violait l'arrêté royal fixant l'échelle de réduction des amendes T.V.A., selon lequel toute réduction est exclue *«en cas d'infractions commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe»*.

5. – Le Conseil d'Etat s'est récemment déclaré compétent pour contrôler la légalité des décisions par lesquelles le ministre des Finances statue sur les demandes de remise ou de modération d'amendes fiscales.

Rejetant la conception que le ministre se faisait de son propre pouvoir (24), le Conseil d'Etat estime qu'*«on ne peut voir dans la possibilité offerte au ministre des Finances de remettre ou de réduire les amendes fiscales une forme de droit régalien de grâce qui échapperait à la compétence du Conseil d'Etat»* (25). En clair, *«l'acte par lequel le ministre refuse une faveur reste un acte administratif susceptible de recours, même si, pour l'octroi*

(23) J. KIRKPATRICK et S. NUDELHOLC, *op. cit.*, p. 623.

(24) Telle était la position exprimée par le ministre des Finances dans le cadre d'une question parlementaire posée à la Chambre des représentants. Voy. *Bull. Q. R.*, Ch., sess. 1993-1994, 1^{er} août 1994, p. 12138, n° 15.

(25) C.E., arrêt *S.A. Weymeersch Invest*, n° 129.173, du 12 mars 2004.

de cette faveur, le ministre dispose d'un très large pouvoir d'appréciation» (26).

Ces arrêts ouvrent la voie au contrôle de la légalité externe des décisions de *«justice gracieuse»* du ministre des Finances et à un contrôle – limité – de leur légalité interne.

Dans une première espèce, le requérant s'était vu imposer des amendes fiscales sur la base de l'article 70 du Code de la T.V.A. Il avait introduit auprès du ministre, un recours fondé tant sur l'article 84, alinéa 2 du même Code – aujourd'hui abrogé – que sur l'article 9 de l'arrêté du Régent. Cette demande avait été rejetée au terme d'une décision motivée en la forme : le ministre rappelait tout d'abord que des opérations à caractère fictif avaient été effectuées, que ces infractions n'étaient pas accidentelles, que l'amende légale avait déjà été réduite de moitié, que le contribuable avait signé une reconnaissance de dette relative, notamment, aux amendes; le ministre constatait, ensuite, que la demande n'apportait *«aucune circonstance particulière ou exceptionnelle permettant de justifier la remise des amendes encourues»* et concluait par la *«gravité des faits [...] reprochés»* (27).

Aucun des moyens invoqués par le contribuable n'a été retenu par le Conseil d'Etat. S'agissant, plus particulièrement, du contrôle de la légalité interne de la décision, il apparaît toutefois que le Conseil d'Etat entend vérifier si les motifs de fait et de droit qui fondent la décision *«sont exacts et pertinents et ne démontrent aucune erreur manifeste d'appréciation dans le chef de la partie adverse»* (28).

Dans une seconde espèce, le requérant s'était vu infliger des accroissements prévus par l'article 444 du Code des impôts sur les revenus. La demande de remise ou de modération introduite sur la base de l'article 9 de l'arrêté du Régent avait également été rejetée mais, cette fois, au terme d'une motivation consistant en une pure *«clause de style»*.

(26) *Ibid.*

(27) *Ibid.*

(28) Le requérant invoquait également la violation des *«principes généraux de la proportionnalité et de l'appréciation raisonnable des faits»*, mais le Conseil d'Etat ne s'est malheureusement pas prononcé sur ce moyen, estimant qu'il revenait à mettre en cause l'accord conclu, en l'espèce, entre le contribuable et l'administration sur le montant des amendes fiscales.

Devant le Conseil d'Etat, le requérant invoquait un moyen unique, pris d'un défaut de motivation et d'une violation de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs unilatéraux.

Le Conseil d'Etat a constaté que l'arrêté ministériel attaqué était à ce point laconique qu'«*il n'apparaît pas formellement comme le résultat d'un examen concret et individualisé [...] des circonstances de l'espèce*» et a considéré que «*la circonstance que le ministre des Finances [...] dispose d'un large pouvoir d'appréciation, ne le dispense pas pour autant de respecter les dispositions de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs*» (29). Le moyen a donc été accueilli et l'arrêté ministériel annulé. Concrètement, l'arrêt permet au contribuable d'introduire une nouvelle demande auprès du ministre.

6. - La question de savoir si le recours en annulation au Conseil d'Etat répond aux exigences de la «*pleine juridiction*» est une bouteille à encre. Elle est généralement posée sous l'angle de l'exigence de «*réformation*», qui impliquerait que le juge puisse, non seulement annuler la décision, mais également substituer sa propre décision à celle de l'administration et, le cas échéant, prononcer une peine de moindre importance.

Sous cet angle, la section d'administration du Conseil d'Etat (30) et la Cour d'arbitrage (31) répondent, jusqu'ici, que le recours en annulation rencontre les exigences de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. La doctrine autorisée abonde dans le même sens, indiquant notamment que le terme de «*réformation*» n'a pas, dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme, le sens qu'on lui

(29) C.E., arrêt *Santini*, n° 149.338, du 21 septembre 2005.

(30) Voy. not. C.E., arrêt *S.P.R.L. Lambertys Transportbedrijf*, n° 28.938, du 1^{er} décembre 1987; C.E., arrêt *Thijs*, n° 30.007, du 5 mai 1988; C.E., arrêt *Smet* n° 47.128 du 3 mai 1994. En ce sens égal., voy. R. ERGEC, «L'incidence du droit du Conseil de l'Europe sur le développement du droit administratif», *A.P.T.*, 1993, spéc. p. 6.

(31) Voy. not. C.A., arrêt n° 127/2000, du 6 décembre 2000; C.A., arrêt n° 54/2001, du 8 mai 2001; C.A., arrêt n° 66/2002, du 28 mars 2002; C.A., arrêt n° 6/2006, du 18 janvier 2006 (dont un extrait pertinent est cité, *supra*, à la note n° 15).

prête dans notre ordre juridique interne (32). La section de législation du Conseil d'Etat paraît moins affirmative (33).

La question mérite également d'être posée sous un autre angle : la pleine juridiction implique, à tout le moins dans les jurisprudences de la Cour de cassation et de la Cour d'arbitrage (34), de disposer du même pouvoir d'appréciation – ni plus, ni moins – que celui de l'administration. Or, le contrôle objectif de légalité exercé par le Conseil d'Etat exclut, précisément, que celui-ci substitue sa propre appréciation à celle de l'administration (35). L'on ne se situe plus, ici, sur le plan des *conséquences* du contrôle, mais sur le plan de son *étendue* (36).

De manière schématique, l'on peut dire que le contrôle du Conseil d'Etat est inversement proportionnel à la marge de manœuvre dont dispose l'administration. Lorsque la compétence de l'administration est liée, le contrôle du Conseil d'Etat est « *entier* » (37). Mais lorsque la compétence de l'administration est discrétionnaire, le contrôle du Conseil d'Etat n'est que « *marginal* » : il se limite à censurer les erreurs *manifestes* d'appréciation.

Sous cet angle, il ne paraît pas que le recours en annulation au Conseil d'Etat réponde à l'exigence de pleine juridiction en « *matière pénale* » (38), à tout le moins lorsqu'il s'agit de censu-

(32) S. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, spéc. pp. 477–479 et les références citées.

(33) Voy. les avis L.35.395/1 du 3 juillet 2003 et L.35.356/1 du 18 septembre 2003, cités par P. NIHOUL et M. JOASSART, « Le Conseil d'Etat. Chronique de jurisprudence 2003 », *R.B.D.C.*, 2005, p. 151.

(34) Bien que la Cour européenne des droits de l'Homme ne soit pas très explicite à cet égard, la jurisprudence interne ne paraît pas, sur ce point, aller au-delà des exigences européennes.

(35) Voy., à cet égard, P. BOUCQUEY et P.-O. DE BROUX, *op. cit.*

(36) En d'autres termes, la question n'est pas de savoir si le juge peut substituer sa *décision* à celle de l'administration, mais de savoir s'il peut exercer la même *appréciation* que celle de l'administration.

(37) Sauf dans les situations où la compétence liée engendre, en réalité, un droit subjectif au profit du requérant qui doit alors, en vertu de la théorie de l'objet véritable, se tourner vers les juridictions judiciaires.

(38) En d'autres domaines du droit administratif, la notion de « *pleine juridiction* » est peut-être plus souple que dans le domaine de la répression administrative. En effet, il ne faut pas perdre de vue, qu'en matière « *pénale* » au sens de l'article 6 de la Convention, la sanction devrait idéalement être prononcée par un juge et que ce n'est *qu'à titre de correctif* que l'administration active est admise à punir, sous le contrôle étroit – du juge. L'hypothèse se présente différemment lorsque le juge est amené à contrôler l'administration active dans l'exercice de ses fonctions habituelles et naturelles d'exécution et de gestion.

rer un acte administratif adopté en vertu d'un pouvoir largement discrétionnaire.

Un arrêt rendu par le Conseil d'Etat le 25 février 2005 (39) paraît d'ailleurs accréditer ce point de vue. Dans cet arrêt, qui ne concerne pas une sanction administrative, mais une décision d'incapacité prononcée par le service de Santé administratif (40), le Conseil d'Etat affirme «*qu'en cette matière, [il] ne dispose pas d'une compétence de pleine juridiction qui lui permettrait, à l'instar d'une cour d'appel, de statuer sur l'intégralité de la question posée, mais seulement d'une compétence d'annulation, compétence limitée au contrôle de la légalité de la décision qui lui est déférée*» et qu'il «*ne peut substituer son appréciation à celle de l'autorité compétente; qu'il peut seulement vérifier si l'acte attaqué ne repose pas sur une erreur manifeste d'appréciation qu'aurait commise [l'auteur de l'acte] compte tenu des documents qui lui étaient soumis*».

7. – En l'occurrence, s'agissant des décisions fondées sur l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, le pouvoir du ministre des Finances est par nature – très – discrétionnaire. Le contrôle de légalité exercé par le Conseil d'Etat sur la manière dont ce pouvoir est exercé ne peut donc être que – très – marginal.

Se pose dès lors la question de savoir si les amendes administratives infligées par l'administration fiscale font, en définitive, l'objet d'un recours de pleine juridiction. La décision initiale du fonctionnaire compétent pour infliger la sanction peut certes faire l'objet de recours judiciaires répondant apparemment aux exigences de la «*pleine juridiction*». Toutefois, indépendamment, parallèlement ou postérieurement à ces recours, le contribuable peut solliciter du ministre qu'il remette ou réduise les amendes, sans que sa décision ne soit soumise au même contrôle.

La coexistence des recours judiciaires et du recours de «*justice gracieuse*» auprès du ministre des Finances – qui n'est

(39) C.E., arrêt *Meunier*, n° 141.289, du 25 février 2005 (cité par P. BOUCQUEY et P.-O. DE BROUX, *op. cit.*).

(40) Ne s'agissant pas d'une sanction entrant dans le champ d'application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, le constat ainsi posé par le Conseil d'Etat n'a, en l'espèce, pas pour effet de rendre sa saisine insatisfaisante au regard des exigences conventionnelles. En outre, la notion de «*pleine juridiction*» est utilisée, en droit interne, dans une acception qui ne se réfère pas forcément à la jurisprudence européenne.

autre que le supérieur hiérarchique des administrations fiscales – pose question au regard de l'exigence selon laquelle «rien de ce qui relève du pouvoir de l'administration ne peut échapper au contrôle du juge» (41).

De deux choses l'une.

Soit l'on considère que la sanction infligée par le fonctionnaire habilité à cet effet est soumise à un contrôle de pleine juridiction auprès du Tribunal de première instance et de la Cour d'appel, qu'il est ainsi déjà satisfait aux exigences de protection des droits fondamentaux, et qu'il existe, en outre, un recours «*gracieux*» auprès du ministre des Finances, dont la décision ne doit pas elle-même être encore soumise à un tel contrôle, parce que son objet n'est pas d'infliger une sanction.

Soit l'article 9 de l'arrêté du Régent oblige à considérer que l'administration, en ce compris son ministre, dispose bien du pouvoir de remettre ou de moduler les amendes fiscales, sans être tenues aux fourchettes définies par la loi ou l'arrêté royal (42). En d'autres termes, la décision du fonctionnaire et celle du ministre constitueraient, ensemble, la décision de l'administration; c'est le résultat de ce processus complexe qui devrait être soumis à un contrôle de pleine juridiction.

Dans cette seconde interprétation (43), le pouvoir actuellement reconnu aux juges judiciaires paraît insuffisant au regard des exigences de protection des droits fondamentaux et le recours ouvert au Conseil d'Etat contre la décision du ministre ne permet pas d'y remédier parfaitement.

8. – En réalité, ne faut-il pas considérer que la première interprétation peut être soutenue si le contribuable n'a pas sol-

(41) Si bien que l'on en vient paradoxalement à se demander si ce n'est pas le recours «*en grâce*», tel qu'il est actuellement organisé, qui viole les exigences de l'article 6 de la Convention européenne et des principes généraux du droit.

(42) En ce sens, voy. not. J. KIRKPATRICK et S. NUDELHOLC, *op. cit.*

(43) Cette interprétation n'est pas sans appui dans la jurisprudence européenne. Comme l'observe S. VAN DROOGHENBROECK, à propos de l'arrêt *Silvester's Horeca c. la Belgique* (précité): «*Encore qu'elle ne soit pas tout à fait explicite sur ce point, [la conclusion de la Cour européenne] semble soutenue par le constat que le Code belge de la T.V.A., à l'époque, accordait au ministre des Finances le pouvoir d'accorder d'éventuelles remises aux sanctions encourues. Le juge belge ne pouvait donc, à peine de méconnaître l'article 6 de la convention, amputer son examen de légalité d'une appréciation inhérente aux décisions de l'autorité dont il contrôle les actes*» (*op. cit.*, p. 478). Si cette lecture est exacte, il ne faut pas perdre de vue que le ministre des Finances dispose toujours du même pouvoir, sur la base d'une autre disposition.

licité de remise auprès du ministre avant que le juge judiciaire ait pris l'affaire en délibéré (44) et que la seconde s'impose dès lors que le contribuable a effectivement saisi le ministre avant que le juge judiciaire soit appelé à se prononcer?

De lege ferenda, l'on pourrait, comme cela a été proposé, «préciser que le ministre des Finances exerce son pouvoir de réduction des amendes fiscales sur requête du contribuable notifiée au plus tard dans un certain délai à dater de l'introduction d'un recours judiciaire contre l'amende fiscale» (45). Cette solution présente toutefois l'inconvénient d'imposer l'introduction d'un recours judiciaire *avant* de saisir le ministre d'une demande gracieuse, ce qui pourrait aboutir à encombrer inutilement les tribunaux.

L'on pourrait également limiter la possibilité d'introduire une demande auprès du ministre des Finances aux mêmes délais que l'introduction des recours judiciaires. Le juge judiciaire pourrait ainsi, s'il est saisi, prendre en considération l'ensemble des éléments de fait et de droit pour contrôler la manière dont l'administration – en ce compris le ministre ou son délégué (46) – a exercé son pouvoir d'appréciation. Le cas échéant, le juge pourrait réduire ou remettre l'amende fiscale sans être tenu par les échelles définies par les Codes fiscaux et leurs arrêtés d'exécution.

Il reste que, sauf disposition légale en sens contraire, le Conseil d'Etat demeurerait compétent pour censurer, le cas échéant, l'acte administratif unilatéral que constitue la décision du ministre des Finances, non seulement sous l'angle des formalités substantielles ou prévues à peine de nullité, telles que l'obligation de motivation formelle, mais également sous l'angle de l'erreur *manifeste* d'appréciation (47).

(44) En effet, en l'absence de recours au ministre, l'administration est en principe tenue par les barèmes définis par les Codes fiscaux et leurs arrêtés d'exécution.

(45) J. KIRKPATRICK et S. NUDELHOLC, *op. cit.*, p. 652.

(46) A cet égard, il serait peut-être utile de préciser que le ministre dispose d'un certain délai pour prendre et notifier sa décision et que l'absence de décision de sa part dans ledit délai équivaut à une décision implicite de rejet (ce qui présente toutefois l'inconvénient que, dans ce cas, la décision n'est pas motivée en la forme).

(47) Avec le risque de contradiction avec une éventuelle décision judiciaire, spécialement si le juge décide de ne pas réduire l'amende et que le Conseil d'Etat considère (ultérieurement) que le ministre a commis une erreur manifeste d'appréciation en ne la réduisant pas.