

Numéro du rôle : 2109
Arrêt n° 96/2002 du 12 juin 2002

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle concernant l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A., posée par le Tribunal de première instance d'Anvers.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges L. François, P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

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

Par jugement du 19 décembre 2000 en cause de la s.a. Zeelandia contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 5 janvier 2001, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'en matière de fixation de la peine, il prévoit, même pour les infractions qui sont clairement liées par une unité d'intention et de réalisation, un cumul illimité des amendes qui peuvent être infligées pour chacune des infractions, alors que l'article 65 du Code pénal prévoit une absorption des amendes plus légères par l'amende la plus forte pouvant être infligée pour une seule des infractions distinctes ? »

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

La partie demanderesse devant le Tribunal de première instance d'Anvers, grossiste en produits de boulangerie, s'est vu infliger une amende de T.V.A. de plus de 62 millions de francs parce que, dans sa facturation aux clients-détaillants, elle aurait appliqué un taux de T.V.A. trop élevé pour des frais de promotion.

Le juge *a quo* constate que les infractions à la législation sur la T.V.A. semblent suffisamment établies mais observe que l'application de l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. conduit à des amendes particulièrement élevées parce que cet article impose un cumul illimité des amendes encourues pour chacune des infractions, alors que l'article 65 du Code pénal prévoit l'absorption des amendes plus légères par l'amende la plus lourde. C'est pourquoi il estime qu'il existe des motifs de poser une question préjudicielle.

### III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 5 janvier 2001, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnances des 6 février 2001, 20 mars 2001 et 22 mai 2001, la Cour a complété le siège respectivement par les juges L. Lavrysen, A. Alen et J.-P. Moerman.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 21 février 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 6 mars 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Zeelandia, ayant son siège social à 2160 Wommelgem, Nijverheidsstraat 58-60, par lettre recommandée à la poste le 5 avril 2001;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 5 avril 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 19 avril 2001.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la s.a. Zeelandia, par lettre recommandée à la poste le 16 mai 2001;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 23 mai 2001.

Par ordonnances des 28 juin 2001 et 20 décembre 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 5 janvier 2002 et 5 juillet 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 23 janvier 2002, le président A. Arts a soumis l'affaire à la Cour réunie en séance plénière.

Par ordonnance du même jour, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 13 février 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 24 janvier 2002.

A l'audience publique du 13 février 2002 :

- ont comparu :
  - . Me G. Stessens *loco* Me V. Dauginet, avocats au barreau d'Anvers, pour la s.a. Zeelandia;
  - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et R. Henneuse ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Position de la s.a. Zeelandia*

A.1.1. Il est admis, tant par la doctrine que dans la jurisprudence récente de la Cour d'arbitrage et de la Cour de cassation, qu'une amende en matière de T.V.A. peut avoir un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. En ce qui concerne plus spécialement les amendes visées à l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A., la Cour a dit que le caractère répressif de la sanction était dominant. Cela apparaît très clairement en l'espèce, puisque la s.a. Zeelandia n'est pas sanctionnée pour avoir éludé la T.V.A. dont elle était redevable, mais parce qu'elle aurait facilité la fraude commise par ses clients, en sorte que la sanction ne saurait avoir un caractère indemnitaire.

La jurisprudence de la Cour d'arbitrage et de la Cour de cassation garantit au redevable qui se trouve confronté à une amende administrative un recours juridictionnel effectif devant permettre au juge qui doit se

prononcer sur l'amende d'apprécier tout ce qui est du ressort de l'administration. Un tel contrôle juridictionnel ne peut toutefois remédier à une inégalité qui résulte de la loi elle-même.

A.1.2. Lorsqu'il a déterminé les sanctions applicables aux infractions prévues dans le Code de la T.V.A., le législateur a opté pour un système à deux voies : il a prévu, d'une part, un système de sanctions administratives et, d'autre part, des sanctions pénales. La Cour d'arbitrage a jugé, dans d'autres situations, que les différences entre les deux systèmes de sanctions doivent pouvoir résister au contrôle constitutionnel d'égalité.

A.1.3. Il existe une inégalité entre les redevables selon qu'ils encourent, pour une infraction aux dispositions du Code de la T.V.A., une sanction administrative ou une sanction pénale.

La disposition en cause prévoit pour toute infraction une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération, avec un minimum de 2.000 francs. L'amende est calculée sur chaque facture et toutes les sanctions sont cumulées de manière illimitée. Si les mêmes faits étaient sanctionnés pénalement, les règles de la détermination de la peine prévues à l'article 65 du Code pénal seraient applicables. L'émission prétendument fautive de milliers de factures sur une période de plusieurs années constituerait un délit collectif ou un délit continué. La peine la plus lourde absorberait toutes les autres, plus légères.

A.1.4. Il n'existe pas de justification objective et raisonnable pour la différence qui existe entre ces règles de détermination de la peine. Le cumul illimité des amendes administratives ne poursuit pas un objectif légitime. La mesure ne vise pas à combattre la fraude fiscale, puisque l'entreprise sanctionnée n'a pas elle-même éludé la taxe. Il existe en outre une très grande disproportion dans la détermination de la peine, du fait que les amendes minimum et maximum diffèrent fortement selon qu'il s'agit d'amendes administratives ou d'amendes pénales.

La discrimination est encore renforcée par la manière dont l'administration fiscale applique l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. et inflige pour chaque opération qu'elle considère comme fautive une amende de 2.000 francs minimum. Il ressort de la genèse de cette disposition que le législateur a seulement voulu éviter que puisse être infligée une amende qui, considérée dans son ensemble, serait inférieure à 2.000 francs.

#### *Position du Conseil des ministres*

A.2.1. Il ressort de la genèse de la disposition litigieuse que les amendes imposées par l'article 70 du Code de la T.V.A. sont exigibles d'office, indépendamment de la bonne ou de la mauvaise foi du contrevenant. Elles diffèrent par là fondamentalement des véritables sanctions pénales.

Une infraction à la législation sur la T.V.A. peut avoir une incidence importante sur la perception d'autres impositions ou peut être l'indice d'une mentalité de fraude systématique. Les irrégularités visées à l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. ont souvent pour but de permettre d'éluder la T.V.A. ou l'impôt sur les revenus au stade suivant. La facture constitue un élément essentiel de la taxe sur la valeur ajoutée et est nécessairement soumise à des conditions strictes.

A.2.2. Selon une jurisprudence récente de la Cour d'arbitrage et de la Cour de cassation, les amendes fiscales ont un caractère pénal et indemnitaire. L'adjectif « pénal » doit toutefois être compris ici à la lumière de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Les cours et tribunaux civils sont compétents pour examiner l'opportunité et la hauteur des amendes fiscales infligées et pour accorder le cas échéant une remise ou une réduction de celles-ci. Cependant, ceci n'enlève pas à la « peine » sa place dans le domaine civil et ne modifie pas sa nature.

A.2.3. Rien n'empêche l'autorité de prévoir à la fois des sanctions pénales et des sanctions administratives pour une même infraction. Les deux sortes de sanctions ont leur finalité propre et sont régies par des règles spécifiques. L'application aux amendes fiscales d'une règle telle que celle que contient l'article 65 du Code pénal aurait pour effet que le système de taxation serait davantage exposé à la fraude. L'infliction de la peine la plus lourde conduirait en effet à accorder l'impunité pour toutes les autres factures émises fautivement et minerait en outre le système de taxation lui-même.

Le Conseil des ministres conclut que la question appelle une réponse négative.

- B -

*La disposition en cause*

B.1.1. L'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. dispose :

« Lorsque la facture ou le document en tenant lieu, dont la délivrance est prescrite par les articles 53, 53<sup>octies</sup> et 54, ou par les arrêtés pris en exécution de ces articles, n'a pas été délivré ou qu'il contient des indications inexactes quant au numéro d'identification, au nom ou à l'adresse des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération, avec un minimum de deux mille francs.

Cette amende est due individuellement par le fournisseur et par son cocontractant. Elle n'est cependant pas applicable lorsque les irrégularités peuvent être considérées comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations non constatées par des documents réguliers, comparés au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de documents réguliers, ou lorsque le fournisseur n'avait pas de raison sérieuse de douter de la qualité de non-assujetti du cocontractant.

Quand une personne encourt, pour une même infraction, à la fois l'amende prévue au § 1er et l'amende prévue au § 2, seule cette dernière est applicable ».

B.1.2. L'article 84, alinéa 3, du Code de la T.V.A. prévoit la possibilité de remplacer les amendes fixées par la loi par des amendes proportionnelles réduites, fixées selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi. Cette échelle a été fixée par l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 et permet que les amendes prévues par l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. soient réduites jusqu'à 60 p.c. de la taxe due sur les opérations lorsque la non-délivrance de la facture n'entraîne pas l'exigibilité de la T.V.A. et jusqu'à 100 p.c. lorsque la non-délivrance de la facture entraîne l'exigibilité de la T.V.A. ou lorsque les mentions obligatoires à porter sur la facture sont absentes ou inexactes (article 1er, 3°, et tableau C annexé).

En vertu de l'article 1er de l'arrêté royal, la réduction n'est toutefois pas applicable à l'égard des infractions commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe.

### *Quant au fond*

B.2.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'en matière de fixation de la peine, il prévoit, même pour les infractions qui constituent la manifestation successive et continue de la même intention délictueuse, un cumul illimité des amendes qui peuvent être infligées pour chacune des infractions, alors que l'article 65 du Code pénal prévoit une absorption des amendes plus légères par l'amende la plus forte pouvant être infligée pour une seule des infractions distinctes.

B.2.2. Le législateur peut imposer des peines particulièrement lourdes dans des secteurs où l'importance et la multiplicité des fraudes portent gravement atteinte aux intérêts de la collectivité.

B.2.3. La facture occupe une place centrale dans la taxe sur la valeur ajoutée, entre autres parce que le droit du redevable à la déduction est subordonné à l'existence d'un tel document. C'est la raison pour laquelle celui-ci est l'objet d'une réglementation stricte dont le non-respect est sanctionné.

B.2.4. La taxe sur la valeur ajoutée a été instaurée en exécution de directives européennes, ce qui a une incidence sur la répression des infractions à cette législation.

Lorsqu'une réglementation européenne, comme en l'espèce, ne comporte aucune disposition spécifique prévoyant une sanction en cas de violation ou renvoie sur ce point aux dispositions législatives, réglementaires et administratives nationales, les Etats membres sont tenus, selon la jurisprudence de la Cour de justice, en vertu de l'article 5 du Traité C.E.E. (désormais l'article 10 du Traité C.E.), de prendre toutes mesures propres à garantir la portée et l'efficacité du droit communautaire. A cet effet, les Etats membres doivent notamment veiller à ce que les violations du droit communautaire soient sanctionnées dans des conditions, de fond et de procédure, qui soient analogues à celles applicables aux violations

du droit national d'une nature et d'une importance similaires. Ils conservent à cet effet le choix des sanctions mais celles-ci doivent être effectives, proportionnées et dissuasives. En outre, les autorités nationales doivent procéder, à l'égard des violations du droit communautaire, avec la même diligence que celle dont elles usent dans la mise en œuvre des législations nationales correspondantes (Cour de justice, 21 septembre 1989, Commission des Communautés européennes c. République hellénique, *Rec.*, 1989, pp. 2984-2985).

Les Etats membres sont toutefois tenus d'exercer cette compétence dans le respect du droit communautaire et de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité. Les mesures administratives ou répressives ne doivent pas dépasser le cadre de ce qui est strictement nécessaire aux objectifs poursuivis, et les modalités de contrôle ne doivent pas être assorties d'une sanction à ce point disproportionnée à la gravité de l'infraction qu'elle deviendrait une entrave aux libertés consacrées par le Traité C.E. (Cour de justice, 16 décembre 1992, Commission c. République hellénique, *Rec.*, 1992, p. I-6753).

B.3.1. Les amendes fiscales prévues à l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. ont pour objet de prévenir et de sanctionner les infractions commises par tous les redevables, sans distinction aucune, qui ne respectent pas les obligations imposées par ce Code. Elles ont donc un caractère répressif et sont de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.3.2. Toutefois, contrairement à la personne citée à comparaître devant le tribunal correctionnel, la personne qui exerce, devant le tribunal de première instance, un recours contre la décision lui infligeant une amende fiscale ne peut bénéficier de certaines modalités légales d'individualisation de la peine, lesquelles ne peuvent être ordonnées que par une juridiction pénale.

B.3.3. L'application par le juge civil d'une règle d'absorption analogue à celle prévue par l'article 65 du Code pénal ne serait pas compatible avec le système de sanctions de l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. Elle conduirait en effet à ce qu'en cas d'infraction systématique et répétée, portant parfois sur un grand nombre de factures, une seule amende,

relative à la facture la plus élevée, pourrait être infligée. Une telle mesure n'aurait pas l'effet dissuasif que le législateur doit donner aux amendes fiscales en cause.

B.3.4. Le législateur peut, sans méconnaître le principe d'égalité, estimer que le régime de fixation de la peine prévu à l'article 65 du Code pénal n'est pas applicable aux amendes fiscales prévues à l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A.

B.4.1. Il ressort des motifs de la décision de renvoi que le juge *a quo* s'interroge sur l'étendue du pouvoir d'appréciation dont dispose le juge civil saisi de l'opposition à une contrainte décernée en matière d'amendes de T.V.A., comparé à celui dont dispose le juge pénal. Cette question étant liée à la proportionnalité de la disposition en cause, il incombe à la Cour de l'examiner.

B.4.2. Il appartient au législateur d'apprécier s'il y a lieu de contraindre l'administration et le juge à la sévérité quand une infraction nuit particulièrement à l'intérêt général. Mais s'il estime devoir permettre à l'administration de moduler l'importance de la sanction, rien de ce qui relève de l'appréciation de l'administration ne doit pouvoir échapper au contrôle du juge.

B.4.3. Il s'ensuit que l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution pour autant qu'il soit interprété comme autorisant le juge saisi d'une opposition à contrainte à exercer sur la décision infligeant une amende fiscale un contrôle de pleine juridiction.

Le juge peut ainsi 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. Le cas échéant, il 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..

B.5. La question préjudicielle appelle une réponse négative.



Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Sous réserve de l'interprétation exposée au B.4.3, l'article 70, § 2, du Code de la T.V.A. ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il n'autorise pas le juge civil à appliquer l'article 65 du Code pénal.

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 d'arbitrage, à l'audience publique du 12 juin 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts