

Numéros du rôle : 4465 et 4480
Arrêt n° 99/2009 du 18 juin 2009

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 458 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal correctionnel de Bruxelles et par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée du juge E. De Groot, faisant fonction de président, du président M. Melchior et des juges P. Martens, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

## I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

a. Par jugement du 30 avril 2008 en cause du ministère public et autres contre W.V. et autres, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 mai 2008, le Tribunal correctionnel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 458 du Code des impôts sur les revenus, interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que la part de chacun des condamnés en ce qui concerne le remboursement de l'impôt éludé puisse être déterminée par le juge répressif en raison de circonstances atténuantes dûment motivées ou du dépassement du délai raisonnable au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ou à ce que ce juge puisse accorder un sursis pour tout ou partie de cette condamnation d'office ou toute autre mesure visée dans la loi du 29 juin 1964 concernant la suspension, le sursis et la probation, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ? ».

b. Par arrêt du 18 juin 2008 en cause du ministère public et de l'Etat belge, représenté par le ministre des Finances, contre G. V.R. et autres, en cause du ministère public et de Martin Michel, en sa qualité de curateur, contre L. V.B et autres, et en cause du ministère public et de Martin Michel, en sa qualité de curateur, contre J.M., dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 juin 2008, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 458, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH), dans l'interprétation selon laquelle l'obligation solidaire au paiement des impôts éludés qui y est visée constitue une peine au sens de l'article 6.1 de la CEDH;

- en ce que cette disposition attache automatiquement et de plein droit, à toute condamnation pénale encourue pour une infraction fiscale définie aux articles 449 ou 450 du CIR 92, l'obligation solidaire au paiement des impôts éludés, tant pour l'auteur de l'infraction que pour quiconque y a participé, - sans réquisition du ministère public, sans débat contradictoire et sans motivation ou même seulement mention -, et en ce qu'elle ne permet dès lors pas que le juge pénal statue en pleine juridiction sur l'application de l'obligation solidaire au paiement des impôts éludés;

- en ce que cette disposition refuse au juge pénal la faculté de tempérer l'obligation solidaire, lorsqu'il existe des circonstances atténuantes et/ou en fonction de la part concrètement prise par chacune des personnes condamnées aux infractions fiscales déclarées établies et/ou en fonction des avantages retirés, et en ce que le juge pénal ne peut, concernant cette obligation solidaire, ordonner un sursis (probatoire) à l'exécution, tel que défini dans la loi du 29 juin 1964 concernant la suspension, le sursis et la probation, et en ce que la possibilité ne lui est dès lors pas donnée d'éviter une éventuelle violation du droit au respect de la propriété, garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel du 20 mars 1952 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales,

alors que, lorsqu'il impose des sanctions qui constituent des peines en droit pénal interne belge ou lorsqu'il inflige des amendes administratives qui présentent, selon la jurisprudence interne belge, un caractère pénal et qui ont une incidence financière identique, comparable ou même moindre, le juge pénal dispose effectivement d'une pleine juridiction, à l'issue d'un débat contradictoire ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 4465 et 4480 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- W.V., dans l'affaire n° 4465;
- W.T., dans l'affaire n° 4465;
- F. D.P., dans l'affaire n° 4480;
- W.M., dans l'affaire n° 4480;
- L. V.B., dans l'affaire n° 4480;
- E.P., dans l'affaire n° 4480;
- le Conseil des ministres, dans les affaires n<sup>os</sup> 4465 et 4480.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- W.T., dans l'affaire n° 4465;
- W.M., dans l'affaire n° 4480.

A l'audience publique du 11 mars 2009 :

- ont comparu :
  - . Me H. Demedts *loco* Me R. Verstraeten et Me D. Dewandeleer, avocats au barreau de Bruxelles, pour W.T.;
  - . Me D. Deruyck, avocat au barreau d'Anvers, pour W.V.;
  - . Me M. Van Daele, qui comparaisait également *loco* Me L. De Broeck, avocats au barreau de Bruxelles, pour W.M.;
  - . Me J. Speecke, avocat au barreau de Courtrai, et Me E. Van Dijck, avocat au barreau de Bruxelles, pour E.P.;
  - . Me K. Van De Velde *loco* Me F. Colpaert, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs A. Alen et J.-P. Moerman ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises en délibéré.

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

## II. *Les faits et les procédures antérieures*

### *Affaire n° 4465*

Les prévenus devant la juridiction *a quo* sont poursuivis pour des faits qui seraient liés à un mécanisme de « société de liquidités ». A cet égard, ils se seraient rendus entre autres coupables de faux en écriture et d'usage de faux dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire et d'infractions aux articles 185, 305, 307 et 449 du Code des impôts sur les revenus 1992, avec l'intention frauduleuse d'éluder l'impôt des sociétés et le précompte mobilier, notamment en faisant usage de faux ainsi que d'avoir reçu en échange ou gratuitement, possédé, gardé ou géré des avantages patrimoniaux au détriment de l'Etat belge s'ils en connaissaient ou devaient en connaître l'origine.

Les personnes qui sont condamnées en tant que (co)auteurs ou en tant que complices d'infractions visées aux articles 449 à 452 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont tenues solidairement au paiement de l'impôt éludé en vertu de l'article 458 du même Code. Le Tribunal constate que l'obligation solidaire constitue l'une des sanctions les plus menaçantes et les plus lourdes du droit pénal fiscal, laquelle pourrait être qualifiée de sanction civile ou de sanction pénale, mais qui est considérée en tout cas par la jurisprudence dominante comme une conséquence civile de la condamnation en tant que (co)auteur ou complice d'infractions fiscales. En ce que l'obligation solidaire serait qualifiée de sanction civile, les principes généraux du droit pénal ne sont pas applicables, ce qui pose la question de la compatibilité de l'article 458, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Le Tribunal considère que la réponse à la question préjudicielle suggérée par deux prévenus est nécessaire pour se prononcer.

### *Affaire n° 4480*

La juridiction *a quo* doit se prononcer sur l'appel interjeté contre trois jugements rendus par la cinquième chambre correctionnelle du Tribunal de première instance d'Anvers, condamnant les prévenus pour des faits identiques ou comparables à ceux de l'affaire n° 4465, du chef d'infractions, entre autres, aux articles 261 et 269, 305 à 312, 339, 340, alinéa 1er (ancien), 413, 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992 et à certaines dispositions de la législation sur les sociétés.

Dans cette affaire également, plusieurs prévenus ont demandé à la juridiction *a quo* d'interroger la Cour sur la constitutionnalité de l'article 458 du Code des impôts sur les revenus 1992.

La juridiction *a quo* rappelle également la portée de cette disposition à la suite de la jurisprudence de la Cour de cassation, en tant que conséquence civile qui s'attache à la condamnation du prévenu du chef d'une infraction fiscale et qui s'applique de plein droit, même lorsqu'il s'agit d'une simple déclaration de culpabilité. Il s'ensuit qu'un tempérament à l'obligation solidaire n'est pas prévu en fonction du degré d'implication du (co)auteur ou du complice condamné pour des infractions fiscales ou en fonction des avantages retirés.

Plusieurs prévenus font valoir que l'obligation solidaire, qui peut atteindre d'énormes proportions, serait une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Renvoyant à la doctrine faisant autorité, la juridiction *a quo* estime qu'elle pourrait être amenée à considérer l'obligation solidaire visée à

l'article 458, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 comme une peine au sens de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, interprétation susceptible de remettre en question la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme. La juridiction *a quo* estime qu'une réponse à cette question est indispensable parce qu'en tant que juridiction répressive, elle doit pouvoir estimer, lors de la fixation de la peine, quelle est la sanction, combinée ou non, qu'elle imposera afin de réaliser les objectifs de cette détermination de peine. En effet, il est important pour elle de savoir si la sanction de l'obligation solidaire peut être modulée ou non.

### III. *En droit*

- A -

#### *Position des prévenus*

A.1. Les prévenus partagent tous le même point de vue, à savoir que la sanction de l'« obligation solidaire au paiement de l'impôt élué », prévue par la disposition en cause et qui s'applique en tant que conséquence automatique de la condamnation d'une personne comme (co)auteur ou complice, est une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Ils avancent à cet égard des arguments similaires. C'est pourquoi leurs points de vue peuvent être regroupés.

A cet égard, ils contestent la qualification de mesure civile donnée par la Cour de cassation. Ils renvoient à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, dans laquelle ont été fixés les critères (alternatifs) qu'une sanction doit remplir pour pouvoir être considérée comme une « peine » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Ils estiment que dans le cas de la sanction de l'obligation solidaire, ces critères sont même présents de manière cumulative.

A.2.1. Le fait que la disposition en cause soit placée sous l'intitulé « sanctions » du Code des impôts sur les revenus 1992 permet déjà de répondre au premier critère, à savoir que l'infraction a un caractère pénal selon la qualification en droit interne.

A.2.2. La disposition a également une portée générale et la sanction poursuit un objectif préventif et répressif, de sorte que la mesure s'avère également être de nature pénale selon le deuxième critère.

Dans un contexte où la personnalité juridique occupe une part croissante de la vie économique, la mesure s'inscrit dans les efforts fournis afin de pouvoir recouvrer les impôts élués, même dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, auprès du maître de l'affaire, une personne physique. Plusieurs prévenus déduisent de la genèse parlementaire de l'obligation solidaire au paiement de l'impôt élué que le législateur était pleinement conscient du caractère intrinsèquement pénal de la mesure. Du reste, la Cour de cassation française a reconnu une mesure identique (l'article 1745 du Code général des impôts) en tant que sanction pénale.

En effet, la mesure adjoint de plein droit d'autres personnes, qui ne sont pas redevables des impôts élués, au redevable proprement dit sans qu'elles puissent faire valoir une quelconque défense en l'espèce. Il faut savoir que chaque (co)auteur ou complice condamné est débiteur de la totalité de l'impôt, à condition que celui-ci soit enrôlé, de sorte que l'impôt est établi et qu'un titre exécutoire est créé au profit de l'administration. Il s'ensuit que le fisc ne peut se constituer partie civile devant le juge répressif en vue de recouvrer les impôts élués au titre de dommages allégués et que la constitution de partie civile, tendant à une indemnisation, peut exclusivement porter sur le préjudice pour lequel la législation fiscale n'offre aucune possibilité de réparation propre. Le fait que, selon le « Commentaire administratif », les receveurs doivent d'abord utiliser toutes les possibilités de recouvrement de la totalité de l'impôt enrôlé à charge du redevable lui-même, son conjoint ou ses représentants, avant de s'adresser à un ou à plusieurs des débiteurs solidaires ne remédie pas à l'effet éventuel qui découle de la disposition en cause pour les prévenus.

Le juge ne dispose pas davantage d'une quelconque marge d'appréciation, bien que l'impact financier de cette sanction soit souvent bien plus important que l'amende éventuelle. En ce qu'elle permet qu'un prévenu doive répondre de la totalité de l'impôt, même lorsque la part qu'il a prise dans l'infraction est limitée et qu'il n'en a retiré aucun avantage patrimonial notable, la mesure implique une peine supplémentaire à l'égard des autres personnes.

A.2.3. En ce qui concerne le troisième critère également, à savoir la sévérité de la sanction, il a été reconnu dans la doctrine faisant autorité que l'obligation solidaire constitue l'une des sanctions les plus menaçantes et les plus lourdes du droit pénal fiscal.

Ni le caractère « subsidiaire » cité plus haut du recouvrement auprès de prévenus qui ne sont pas les redevables, ni le fait que la mesure s'applique pour l'impôt proprement dit et non pas pour les accroissements et que les auteurs et complices solidairement responsables disposent d'un droit de recours vis-à-vis des autres personnes solidairement responsables ne légitiment la sévérité de la sanction.

A.3.1. En ce qui concerne spécifiquement le contrôle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, différents prévenus observent qu'il y a deux possibilités.

A.3.2. S'il s'agit d'une sanction pénale, les principes applicables à de telles sanctions, à savoir les principes généraux du droit pénal, doivent alors s'appliquer. La Cour reconnaît comme essentielle l'application des principes généraux du droit aux sanctions pénales, comme il ressort notamment des arrêts n° 72/92 du 18 novembre 1992, n° 43/2001 du 29 mars 2001 et n° 157/2002 du 6 novembre 2002. De plus, le recours à un juge disposant d'une pleine juridiction doit alors être garanti.

En effet, si tel n'était pas le cas, une différence de traitement se ferait jour par rapport à d'autres prévenus et une individualisation de la peine, éminemment caractéristique du droit pénal, serait impossible. A cet égard, il est fait principalement référence à la portée de l'article 50 du Code pénal, en vertu duquel en particulier la solidarité de principe des auteurs du chef d'un dommage résultant d'infractions peut être tempérée en fonction de la part prise par le condamné dans l'infraction et de l'avantage patrimonial qu'il en a retiré.

A.3.3. Si la mesure est considérée comme une sanction civile, se pose alors la question de sa compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution. En effet, la mesure échapperait alors à la sphère d'application de l'article 2 du Code pénal, elle ne pourrait pas s'accompagner d'un sursis, elle ne pourrait être adaptée en raison de circonstances atténuantes et elle ne pourrait faire l'objet d'une remise de peine à la suite d'une grâce. En revanche, les prévenus qui sont poursuivis du chef d'autres infractions, auxquelles des sanctions similaires s'appliquent, bénéficient néanmoins de ces garanties. Le simple fait de qualifier la sanction de « civile » exclurait l'application de l'article 457, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, qui dispose que toutes les dispositions du livre premier du Code pénal, y compris le chapitre VII et l'article 85, sont applicables aux infractions visées par les articles 449 à 453.

A.3.4. Selon la vision des prévenus, rien ne justifie que la catégorie de personnes à laquelle la mesure est applicable soit traitée différemment par rapport aux autres prévenus qui comparaissent devant le juge répressif. Ils se sentent confortés par la jurisprudence de la Cour relative à la condamnation d'office en cas d'infractions au droit social (arrêts n° 98/99 du 15 septembre 1999 et n° 92/2000 du 13 juillet 2000) et au caractère automatique de l'interdiction professionnelle contenue dans l'arrêté royal n° 22 (arrêts n° 57/98 du 27 mai 1998 et n° 87/98 du 15 juillet 1998).

Les raisonnements développés par la Cour dans ces arrêts sont *mutatis mutandis* pertinents en vue de l'approche de la problématique de la qualification de la sanction prévue dans la disposition en cause. L'absence de réquisition du ministère public, de débat de fond, de prononcé et de motivation du jugement ainsi que l'impossibilité d'individualiser la sanction par rapport à chaque personne concernée constituent les points épineux qui découlent de l'interprétation de la disposition en cause. L'objectif poursuivi par le législateur serait suffisamment garanti si, ensuite d'un débat contradictoire et par une décision motivée en la matière, le juge répressif disposait d'un pouvoir d'appréciation permettant l'individualisation de la sanction en ce qui concerne l'application *in concreto* de celle-ci, notamment par application de l'article 85 du Code pénal et de la loi du 29 juin 1964. Le fait que l'Etat belge serait un « créancier particulier » n'est pas pertinent et est, à tout le moins, disproportionné pour priver les prévenus des garanties de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et des garanties générales du droit pénal.

A.4. Le prévenu F.D.P. examine également de manière plus approfondie la question de savoir si, en raison de son impact patrimonial, la sanction violerait l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. En effet, cette disposition exige un équilibre raisonnable entre la protection du droit au respect des biens et les exigences de l'intérêt général. En raison de son importance, la sanction peut être disproportionnée et porter atteinte de manière injustifiée au respect des biens. Compte tenu des faits et de l'objectif, la mesure serait manifestement disproportionnée.

*Position du Conseil des ministres*

A.5. Selon le Conseil des ministres, les questions préjudicielles se fondent sur l'idée, juridiquement erronée, que l'obligation solidaire serait une peine, alors que la mesure, qui découle d'une disposition de la loi même et qui est la conséquence que la loi attache à une condamnation comme auteur, coauteur ou complice de certaines infractions, a seulement pour but de faire obstacle à la division de la dette. La *ratio legis* de la disposition en cause consistait à sanctionner de la même manière l'auteur et le complice et à réaliser une égalité fiscale qui enlève toute excuse à la fraude fiscale. Ainsi, l'obligation solidaire a été introduite en faveur du créancier, à savoir l'Etat belge, qui obtient ainsi une possibilité supplémentaire de s'assurer le recouvrement de l'impôt éludé.

L'obligation solidaire est, selon le Conseil des ministres, simplement une conséquence civile attachée à une condamnation pénale, même lorsqu'il s'agit d'une simple déclaration de culpabilité. La mesure a uniquement pour but de réparer le dommage causé au fisc en engageant la responsabilité des (co)auteurs et des complices du chef de l'impôt qu'ils ont éludé. La mesure s'applique de plein droit et ne requiert même pas que l'Etat se constitue partie civile dans la procédure pénale.

A.6. Le Conseil des ministres conteste qu'il s'agirait d'une disposition pénale de par l'emplacement de la disposition en cause dans le Code des impôts sur les revenus. Cet emplacement s'explique par le fait qu'il s'agit d'une simple conséquence d'une condamnation pénale.

Cette partie estime aussi que l'importance de l'obligation solidaire est également limitée. L'obligation solidaire ne s'applique qu'aux infractions mentionnées aux articles 449 à 452 du Code des impôts sur les revenus 1992. Le commentaire administratif indique que les receveurs doivent se servir de toutes les possibilités de recouvrement de la totalité de l'impôt enrôlé à charge du redevable lui-même, de son conjoint ou de ses représentants, avant de s'adresser à un ou à plusieurs des débiteurs solidaires. La mesure ne s'applique que pour les montants des « impôts éludés », et non pas pour les accroissements. Et enfin, les (co)auteurs et complices qui sont solidairement responsables de l'impôt éludé disposent d'un droit de recours contre les autres personnes solidairement responsables, et ce pour la totalité de la dette qu'ils auront payée.

A.7. Les critères permettant de vérifier si la sanction est de nature pénale ou non et relève du champ d'application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ou non ne seraient pas pertinents en l'espèce parce que la mesure est simplement une conséquence civile de la condamnation pénale. La mesure n'aurait aucun caractère répressif mais permettrait uniquement un recouvrement aisé de l'impôt éludé et aurait donc exclusivement pour objectif de réparer le dommage qui a été causé au fisc en raison de la fraude fiscale.

Certes, la Cour s'est déjà penchée à plusieurs reprises sur la question de savoir si une sanction précise constituait ou non une sanction pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Cependant, ces arrêts concernent tous une sanction qui entraîne le paiement d'un montant supplémentaire excédant la réparation du dommage. La mesure en cause ne définirait aucune infraction et ne prévoirait pas davantage la sanction de celle-ci. Elle aurait uniquement pour effet que l'impôt éludé puisse être recouvré à charge de chaque auteur ou complice qui a été condamné pénalement en raison de cette fraude.

A.8. La prétendue discrimination se base sur un point de départ erroné, selon le Conseil des ministres. Etant donné que l'obligation solidaire n'est pas une condamnation en soi, mais une conséquence de la condamnation pénale – qui, elle, relève bel et bien du champ d'application des principes généraux du droit pénal –, il ne doit pas être examiné si celle-ci relève du champ d'application du livre Ier du Code pénal.

A.9. Même si la Cour considérait qu'il existe une différence de traitement, celle-ci serait certainement justifiée. En effet, l'obligation solidaire constitue simplement une garantie supplémentaire que l'impôt éludé sera payé en cas d'insolvabilité de l'un des codébiteurs.

Dans son arrêt n° 107/2006 du 21 juin 2006, la Cour a déjà reconnu qu'il peut exister une différence de traitement qui repose sur un critère objectif, à savoir la qualité du créancier qui est, dans un cas, le Trésor public et, dans l'autre cas, un autre créancier. Il doit être tenu compte de l'objectif poursuivi, à savoir prévenir la fraude éventuelle, et du fait que les impôts sont d'ordre public.

La mesure serait également proportionnée à l'objectif poursuivi : étant donné que le produit de l'impôt est affecté à des dépenses publiques destinées à l'intérêt général, il devrait être admis que soit garantie au Trésor public une possibilité supplémentaire de paiement par l'instauration d'une responsabilité solidaire, sans que le juge puisse déterminer la part de chaque personne condamnée dans le remboursement des impôts éludés, alors que dans d'autres cas, la responsabilité peut être limitée par le juge pénal vis-à-vis d'autres créanciers. A cet égard, il conviendrait de ne pas perdre de vue que les débiteurs solidairement responsables disposent d'un droit de recours les uns à l'égard des autres et qu'en outre, les directives administratives disposent que les poursuites doivent avant tout être engagées à l'égard du redevable lui-même, avant de s'adresser aux débiteurs solidaires.

A.10. Selon le Conseil des ministres, il n'y a d'ailleurs clairement aucune discrimination parce que la disposition en cause tend précisément à combattre la discrimination. En effet, l'objectif serait de traiter de la même manière les (co)auteurs et les complices de la même infraction.

- B -

B.1. Les questions préjudicielles concernent l'article 458 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui dispose :

« Les personnes, qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452, seront tenues solidairement au paiement de l'impôt éludé.

Les personnes physiques ou morales seront civilement et solidairement responsables des amendes et frais résultant des condamnations prononcées en vertu des articles 449 à 456 contre leurs préposés ou dirigeants d'entreprise ».

B.2. Les questions préjudicielles invitent la Cour à se prononcer sur le point de savoir si cette disposition est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention.

La Cour doit examiner cet article dans l'interprétation selon laquelle le juge répressif ne serait pas compétent pour statuer en pleine juridiction sur la sanction de responsabilité solidaire des auteurs et des complices qui est contenue dans cette disposition ou pour



individualiser cette sanction conformément aux dispositions pénales de droit commun relatives aux circonstances atténuantes, à la suspension, au sursis et à la probation ou pour la tempérer en fonction de la part concrètement prise par le condamné dans les infractions fiscales établies ou en fonction des avantages qui en sont retirés par celui-ci.

B.3. Les juges *a quo*, dans leurs questions préjudicielles, et les prévenus devant les juridictions *a quo*, dans leurs mémoires, estiment que l'obligation solidaire prévue par la disposition en cause doit être considérée comme une sanction pénale au sens de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.4. Cette interprétation s'oppose à la jurisprudence de la Cour de cassation qui qualifie l'obligation solidaire en matière fiscale de sanction civile qui s'applique « de plein droit » (Cass., 20 juin 1995, *Pas.*, 1995, I, n° 312) ou « de mesure réparatrice qui s'applique de plein droit » (Cass., 21 octobre 2008, P.08.0535.N) et qui est similaire « à l'obligation solidaire de restitution à l'égard de tous les individus condamnés pour une même infraction visés à l'article 50 du Code pénal » (Cass., 15 octobre 2002, *Pas.*, 2002, I, n° 540; 21 octobre 2008, P.08.0535.N), article qui dispose :

« Tous les individus condamnés pour une même infraction sont tenus solidairement des restitutions et des dommages-intérêts.

Ils sont tenus solidairement des frais, lorsqu'ils ont été condamnés par le même jugement ou arrêt.

Néanmoins, le juge peut exempter tous ou quelques-uns des condamnés de la solidarité, en indiquant les motifs de cette dispense, et en déterminant la proportion des frais à supporter individuellement par chacun d'eux.

Les individus condamnés par des jugements ou arrêts distincts ne sont tenus solidairement des frais qu'à raison des actes de poursuite qui leur ont été communs ».

La Cour de cassation a jugé que la solidarité s'applique de plein droit et ne doit pas être prononcée par le juge répressif (Cass., 15 octobre 2002, *Pas.*, 2002, I, n° 540). Concernant une sanction identique prévue à l'article 73, alinéa 4, du Code de la TVA, dans la version de la loi du 3 juillet 1969, et à l'article 73*sexies* du Code de la TVA, tel qu'il a été inséré par la loi du 10 février 1981, la Cour de cassation a jugé que la solidarité constitue une conséquence civile que la loi elle-même attache à la condamnation pénale et qu'elle existe même si le juge

répressif ne constate pas expressément que le condamné était solidairement tenu au paiement de l'impôt éludé (Cass., 11 octobre 1996, *Pas.*, 1996, I, n° 375).

Par conséquent, l'administration peut non seulement agir contre le redevable, mais elle peut également décerner une contrainte à l'encontre de tous ceux qui ont été condamnés en tant que coauteurs ou complices.

B.5. En vertu de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, l'obligation solidaire pourrait être considérée comme une sanction pénale visée à l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme si elle a un caractère pénal selon la qualification en droit interne ou s'il ressort de la nature de l'infraction, à savoir sa portée générale et le caractère préventif et répressif de la sanction, qu'il s'agit d'une sanction pénale ou encore s'il ressort de la nature et de la sévérité de la sanction subie par l'intéressé qu'elle a un caractère punitif et donc dissuasif (CEDH (grande chambre), 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlande*).

B.6.1. L'emplacement de l'article 458 du CIR 1992, à savoir dans la section II du titre VII, chapitre X, ayant comme intitulé « Sanctions pénales », ne suffit pas pour qualifier la mesure, en droit interne, de sanction pénale. En effet, tout comme l'article 50 du Code pénal, cet article tend - en l'espèce, de plein droit - à attacher une conséquence civile de par sa nature à la condamnation ou à la déclaration de culpabilité du chef d'une infraction fiscale.

B.6.2. En ce qui concerne les deuxième et troisième critères mentionnés en B.5, il convient d'observer que, bien que la mesure litigieuse soit la conséquence des condamnations qui ont été prononcées en vertu des articles 449 à 456 du CIR 1992, elle tend principalement à garantir à l'Etat que les revenus qui lui ont échappé en raison de la fraude fiscale qui a été rendue possible par les infractions du chef desquelles les coauteurs et les complices ont été condamnés, reviennent finalement au Trésor public. L'obligation solidaire sert à compenser le dommage causé au Trésor par la faute à laquelle ont participé les coauteurs et les complices. Par ailleurs, la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu qu'une distinction doit être établie entre, d'une part, les majorations d'impôt qui, dans certains cas, peuvent être

considérées comme une peine et, d'autre part, les dommages et intérêts à titre de compensation du préjudice subi par l'Etat (*ibid.*, § 38).

B.6.3. Ainsi qu'il ressort de la disposition en cause, la solidarité à laquelle sont tenus les coauteurs ou les complices en vertu de cette disposition se limite « à l'impôt éludé ». Elle ne s'applique pas aux majorations d'impôt, aux amendes administratives, aux intérêts et aux frais.

En outre, un coauteur ou un complice n'est solidairement tenu qu'au paiement des impôts qui ont été éludés grâce à l'infraction du chef de laquelle l'intéressé a été condamné, de sorte qu'il est possible qu'il ne s'agisse pas de la totalité, mais seulement d'une partie, de l'impôt éludé.

B.6.4. La solidarité prévue par la disposition en cause constitue en réalité une mesure civile, dont les effets juridiques sont régis par le Code civil. L'article 1202 de ce Code dispose à cet égard :

« La solidarité ne se présume point; il faut qu'elle soit expressément stipulée.

Cette règle ne cesse que dans les cas où la solidarité a lieu de plein droit, en vertu d'une disposition de la loi ».

B.6.5. Il résulte de ce qui précède que l'obligation solidaire prévue par la disposition en cause n'est pas une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.7.1. Les litiges qui découleraient de la fixation du montant de l'impôt éludé, du recouvrement de cet impôt ou du droit de recours du coauteur ou du complice condamné à la solidarité contre les autres condamnés doivent cependant faire l'objet d'un contrôle de pleine juridiction par le juge compétent.

B.7.2. Lorsque le montant de l'impôt éludé n'est pas établi au moment de la condamnation, ce montant sera établi conformément à la spécificité de chaque impôt. En tout état de cause, le codébiteur solidaire doit pouvoir exercer les mêmes voies de recours que le

redevable de l'impôt. A cet égard, il y a lieu d'observer que la modification de l'article 366 du CIR 1992 par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale a attribué le droit d'introduire une réclamation à tout redevable soumis au Code des impôts sur les revenus, c'est-à-dire à toute personne qui peut être tenue au paiement de l'impôt.

B.7.3. Lorsque les autorités procèdent au recouvrement de l'impôt éludé à l'égard d'un coauteur ou d'un complice condamné à l'obligation solidaire, ce qui serait uniquement le cas, selon les prescriptions administratives, lorsque toutes les possibilités de recouvrement de la totalité de l'impôt enrôlé à charge du redevable lui-même, de son conjoint ou de ses représentants ont été épuisées, les contestations qui en découleraient peuvent faire l'objet d'un contrôle de pleine juridiction par le juge compétent. Ainsi, lorsqu'un doute existe quant à la partie de l'impôt qui a été éludée grâce à l'infraction du chef de laquelle une personne a été condamnée comme auteur, coauteur ou complice, le débiteur poursuivi peut porter ces contestations devant le tribunal civil compétent.

B.7.4. En outre, en application des règles de la solidarité, le coauteur ou le complice qui a acquitté tout ou partie de la dette pourra se retourner contre les autres coauteurs et complices. Si l'un d'eux se trouve insolvable, la perte qu'occasionne son insolvabilité se répartit par contribution entre tous les autres coauteurs et complices solvables et celui qui a fait le paiement (article 1214, alinéa 2, du Code civil).

Quand bien même le montant de l'impôt éludé au paiement duquel le coauteur ou le complice est solidairement tenu serait considérable, l'intéressé pourra en principe récupérer une partie de ce montant.

B.8.1. Les juridictions *a quo* interrogent encore la Cour sur le point de savoir si la disposition en cause empêcherait le juge répressif de prendre en compte des circonstances atténuantes ou d'accorder les mesures fixées dans la loi du 29 juin 1964 relative à la suspension, au sursis et à la probation.

B.8.2. Eu égard au fait que l'obligation solidaire ne constitue pas une peine, le législateur n'a pas violé les articles 10 et 11 de la Constitution en ne prévoyant pas que le juge pénal puisse prendre en considération les circonstances et les mesures mentionnées en B.8.1.

B.9. Le contrôle au regard de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, combiné avec les articles 10 et 11 de la Constitution, ne conduit pas à une autre conclusion.

B.10. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Compte tenu de ce qui est exposé en B.7, l'article 458 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 18 juin 2009.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot