

Numéro du rôle : 4532
Arrêt n° 117/2009 du 16 juillet 2009

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 458, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posées par le Tribunal correctionnel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 6 octobre 2008 en cause du ministère public contre Luc Perdu et autres, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 octobre 2008, le Tribunal correctionnel de Gand a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 458 du Code des impôts sur les revenus et l'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH), interprétés en ce sens que l'obligation solidaire de payer l'impôt élué, visée dans ces dispositions, est une peine au sens de l'article 6.1 de la CEDH ? » ;

2. « L'article 458 du Code des impôts sur les revenus et l'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme dans l'interprétation selon laquelle il n'est pas permis au juge pénal de statuer en pleine juridiction sur la part de chacune des personnes condamnées dans le remboursement de l'impôt élué, 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 selon laquelle ce juge [ne] peut 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 ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Luc Perdu, demeurant à 8000 Bruges, Kleine Moerstraat 5, et Jean-Pierre Thiré, demeurant à 9000 Gand, Nekkersputstraat 225;
- Pierre Verschaffel, demeurant à 9070 Heusden, Mussenstraat 25;
- le Conseil des ministres.

Le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 21 avril 2009 :

- ont comparu :
 - . Me P. Van Mulders *loco* Me P. Traest, avocats au barreau de Bruxelles, pour Pierre Verschaffel;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise 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 la procédure antérieure*

Sept prévenus sont poursuivis du chef de fraude fiscale.

Dans le cadre de cette procédure, la juridiction *a quo* pose les questions préjudicielles précitées.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1.1.1. Après avoir exposé la genèse et les travaux préparatoires des dispositions en cause, Luc Perdu et Jean-Pierre Thiré font valoir que ces dispositions contiennent une sanction pénale visée à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. En effet, ils estiment que ces dispositions sont des normes à caractère général dont l'objectif est préventif et répressif. Ils soulignent également que la solidarité affecte toutes les personnes sans distinction, qu'elle tend à prévenir la fraude et qu'elle constitue une mesure grave, notamment en raison du montant qui est éventuellement dû.

A.1.1.2. Toujours selon ces parties, il ressort des travaux préparatoires que les dispositions en cause n'ont pas de fonction réparatrice, mais qu'elles ont été adoptées afin de renforcer la lutte contre la fraude fiscale. Elles soulignent également un certain nombre de « particularités » des dispositions en cause, notamment le fait que (1) le montant intégral de l'impôt peut être réclamé auprès de chaque coauteur ou complice, indépendamment de la part prise par chacun d'eux dans la fraude mise à leur charge; (2) le bénéfice de division ne peut être invoqué; (3) la personne tenue solidairement ne peut pas recourir aux moyens de défense du redevable; (4) la solidarité s'attache automatiquement à la condamnation imposée en vertu des articles 73 et 73bis du Code de la TVA ou des articles 449 à 452 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), sans que la décision du juge doive être motivée à cet égard.

A.1.1.3. Selon Luc Perdu et Jean-Pierre Thiré, les dispositions en cause violent l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et les principes généraux du droit pénal de trois manières : (1) la personne tenue à l'obligation solidaire ne peut contester la dette fiscale, ce qui serait contraire au droit d'accès au juge; (2) la décision ne doit pas être motivée en ce qui concerne l'application des dispositions en cause, ce qui serait contraire à l'obligation de motivation; (3) le caractère général et irréfutable de la sanction serait contraire au caractère personnel des peines et à la charge de la preuve en matière pénale.

A.1.1.4. Même si les catégories de personnes entre lesquelles une différence de traitement existerait ne sont pas indiquées, ces mêmes parties estiment qu'il ressort des questions préjudicielles que la juridiction *a quo* demande à la Cour d'examiner la constitutionnalité des dispositions en cause en ce qu'elles privent les justiciables des garanties de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et des mesures de la loi du 29 juin 1964, tandis que des justiciables qui font l'objet d'une peine peuvent bel et bien bénéficier de ces garanties et de ces mesures.

A.1.1.5. En ce que la solidarité prévue par les dispositions en cause est similaire, selon la Cour de cassation, 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, *Arr. Cass.*, 2002, 2185, et *Pas.*, 2002, 1952), ces parties soulignent qu'en vertu de cette disposition, 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. Le juge qui applique les dispositions en cause ne dispose pas de cette possibilité.

A.1.2.1. Selon Pierre Verschaffel, il découle des critères définissant une peine, adoptés par la Cour européenne des droits de l'homme, que l'obligation solidaire prescrite par les dispositions en cause constitue une peine. Il souligne que l'infraction à la suite de laquelle naît l'obligation solidaire est considérée en droit interne comme une infraction pénale et que l'obligation solidaire peut avoir pour conséquence de frapper très lourdement le patrimoine des intéressés. Il estime qu'il résulte de l'arrêt *Hamer c. Belgique* de la Cour européenne des droits de l'homme du 27 novembre 2007 qu'une mesure qualifiée en droit interne de mesure de nature civile liée à une procédure pénale doit être considérée comme une peine visée à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il renvoie également à la jurisprudence de la Cour dont il ressort que certaines mesures qui sont imposées de plein droit par la loi belge à la suite d'une condamnation pénale doivent être considérées comme des peines.

A.1.2.2. Le fait que les impôts éludés soient recouverts par le biais de l'obligation solidaire et que cette obligation soit comparable à ce qui est prévu à l'article 50 du Code pénal ne conduit pas, selon cette partie, à une autre conclusion. Pierre Verschaffel souligne que l'obligation solidaire permet aux autorités de recouvrer les impôts éludés auprès d'un seul coauteur ou complice, même si ce dernier n'a retiré aucun avantage de l'infraction et même si l'intéressé ne peut être considéré comme un redevable au regard de la législation fiscale.

A.1.3.1. Selon le Conseil des ministres, il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation que l'obligation solidaire prévue par l'article 458 du CIR 1992 n'est pas une peine, mais la conséquence civile d'une condamnation. Il considère que la portée de cette solidarité est en outre limitée, car (1) elle ne s'applique qu'aux cas mentionnés aux articles 449 à 452 du CIR 1992, (2) elle ne vaut que pour le montant des impôts éludés et non pour les majorations d'impôt, (3) les receveurs doivent épuiser toutes les possibilités de recouvrement de la totalité de l'impôt enrôlé à l'égard du redevable lui-même, avant de s'adresser à un débiteur solidaire et (4) les auteurs et coauteurs qui sont solidairement responsables de l'impôt éludé disposent d'un droit de recours à l'égard des autres personnes solidairement responsables.

A.1.3.2. De l'avis du Conseil des ministres, les critères dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme pour vérifier si une mesure constitue ou non une peine ne sont pas pertinents, étant donné que l'article 458 du CIR 1992 ne définit ou ne sanctionne aucune infraction : cette disposition contient simplement une conséquence civile de la condamnation pénale du chef des infractions prévues aux articles 449 à 452 du CIR 1992. Toujours selon cette partie, l'application des critères dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme ne conduit pas à une autre conclusion : (1) la mesure n'est pas qualifiée de peine en droit interne; (2) la mesure n'a pas de caractère répressif puisque l'infraction qui est sanctionnée ne trouve pas son siège dans l'article 458 du CIR 1992, mais dans les articles 449 à 452 du même Code; (3) enfin, cette mesure a simplement pour but de réparer le dommage qui a été causé par la fraude fiscale et elle n'a aucun caractère répressif. Même si le Conseil des ministres reconnaît que l'obligation solidaire peut être une mesure sévère, il souligne que le codébiteur solidaire dispose d'un droit de recours envers les autres codébiteurs.

A.1.3.3. De même, le Conseil des ministres estime que l'obligation solidaire prévue à l'article 73^{sexies} du Code de la TVA n'est pas une peine. Cette partie souligne que le système de la TVA, dans son ensemble, n'a aucun lien avec le droit pénal belge, « de sorte que les amendes, sur lesquelles ont prise les autorités qui ont la taxe sur la valeur ajoutée dans leurs compétences, et les droits, obligations et procédures qui y sont éventuellement liés ne sont pas concernés par la présente question préjudicielle ». Elle souligne également que l'obligation solidaire figure aussi à l'article 51^{bis} du Code de la TVA, qui constitue une disposition du chapitre VIII (« Mesures tendant à assurer le paiement de la taxe ») de ce Code.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.2.1.1. Selon Luc Perdu et Jean-Pierre Thiré, il ressort des travaux préparatoires des dispositions en cause que le législateur estimait lui-même que la distinction opérée n'était pas pertinente ni nécessaire. Ils soulignent que la loi du 10 février 1981 « en matière de répression pénale et de fraude fiscale » excluait l'application aux infractions fiscales de l'article 85 du Code pénal et de la loi du 29 juin 1964 « concernant la suspension, le sursis et la probation », mais que l'arrêté royal n° 41 du 2 avril 1982 « modifiant la législation fiscale en matière de

répression pénale de la fraude fiscale » et la loi du 4 août 1986 « portant des dispositions fiscales » ont remis ce principe en cause. Ils considèrent qu'il s'ensuit que le législateur estimait que l'objectif poursuivi en 1981 – la répression de la fraude fiscale – pouvait tout aussi bien être atteint moyennant l'application de circonstances atténuantes ou de la loi du 29 juin 1964.

A.2.1.2. Toujours selon ces parties, la mesure litigieuse, dans l'interprétation selon laquelle le juge ne peut modérer la sanction en fonction de la part prise par le justiciable dans les faits, est disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi. C'est ainsi qu'un prévenu dont le juge répressif estime qu'il n'a retiré aucun avantage patrimonial des faits commis ou qu'il n'a pris qu'une part très limitée dans ces faits, serait solidairement tenu au paiement de l'intégralité de la dette fiscale. Luc Perdu et Jean-Pierre Thiré estiment que la différence de traitement est d'autant moins justifiée, eu égard au fait que le juge pénal, lors de l'application des articles 449 et 450 du CIR 1992 et des articles 73 et 73bis du Code de la TVA, peut faire usage des articles 21ter et 85 du Code pénal ou de la loi du 29 juin 1964, mais qu'il ne le peut pas lorsqu'il impose la sanction prévue par les dispositions en cause, et ce bien que cette sanction constitue le complément nécessaire des peines prévues aux articles 449 et 450 du CIR 1992 et aux articles 73 et 73bis du Code de la TVA.

A.2.1.3. Ces parties renvoient également à l'arrêt n° 87/98 du 15 juillet 1998, dans lequel la Cour a jugé qu'une interdiction professionnelle constituant la conséquence automatique d'une condamnation pénale outrepassait ce qui était nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi. Il ressort encore de la jurisprudence de la Cour, selon ces parties, que le législateur est autorisé à intervenir sévèrement pour autant qu'une catégorie de prévenus ne soit pas privée du droit à un procès équitable devant une instance indépendante et impartiale, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

A.2.2.1. Pierre Verschaffel fait valoir que, puisque l'obligation solidaire au paiement des impôts éludés doit être considérée comme une peine, le juge répressif doit pouvoir statuer sur l'obligation solidaire comme pour toute autre peine. Il renvoie à la jurisprudence de la Cour dont il ressortirait qu'il n'est pas raisonnablement justifié d'interdire au juge de prendre en considération les antécédents, les efforts ou la possibilité de l'intéressé de modifier son comportement.

A.2.2.2. Selon cette partie, il ressortirait de l'arrêt n° 156/2004 de la Cour du 22 septembre 2004 que même lorsque l'obligation solidaire est considérée comme une conséquence civile automatique d'une condamnation, le juge devrait être en mesure de moduler l'obligation solidaire eu égard aux graves conséquences que cette mesure peut entraîner.

A.2.2.3. Pierre Verschaffel souligne enfin que les mesures en cause n'établissent aucune distinction entre, d'une part, les auteurs et coauteurs et, d'autre part, les complices, de sorte que le juge du fond ne peut tenir aucun compte de la mesure dans laquelle un prévenu a collaboré à la réalisation des faits punissables.

A.2.3.1. Le Conseil des ministres constate qu'une question préjudicielle similaire a été posée dans les affaires n^{os} 4465 et 4481. Il renvoie donc tout d'abord aux mémoires qu'il a déposés dans ces affaires.

A.2.3.2. Toujours selon cette partie, les règles en matière pénale ne peuvent pas s'appliquer à une mesure purement civile, comme l'obligation solidaire. Le Conseil des ministres souligne que les infractions visées aux articles 449 à 452 du CIR 1992 relèvent bien du champ d'application des principes généraux du droit pénal, de sorte que, lors de la condamnation de ces infractions, des circonstances atténuantes peuvent être prises en considération ou un sursis peut être accordé.

A.2.3.3. Pour le cas où la Cour estimerait qu'il existe tout de même une différence de traitement, cette différence serait raisonnablement justifiée, selon le Conseil des ministres : (1) la différence repose sur un critère objectif, à savoir la qualité du créancier; (2) il doit être tenu compte de l'objectif poursuivi – la prévention de la fraude fiscale – et du fait que les impôts sont d'ordre public; (3) la mesure est proportionnée à cet objectif, en ce que les débiteurs solidairement responsables disposent d'un droit de recours les uns envers les autres et que les directives administratives prévoient que les poursuites doivent être intentées en premier lieu contre le redevable.

A.2.3.4. Toujours selon le Conseil des ministres, il ne peut être question de moduler une sanction dans le cas de l'obligation solidaire. Dès lors que l'article 73sexies du Code de la TVA contient un régime de mesures tendant à assurer le paiement de la taxe, les articles 170 et 172 de la Constitution et l'article 84, alinéa 2, du Code

de la TVA empêcheraient, selon cette partie, de moduler la sanction. La nature objective du régime de la TVA, tel qu'il a été décrit par la Cour de justice des Communautés européennes, renforcerait encore cette impossibilité de modulation.

- B -

B.1.1. Les questions préjudicielles concernent l'article 458, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) et l'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA).

B.1.2. L'article 458, alinéa 1er, du CIR 1992 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 ».

B.1.3. L'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la TVA dispose :

« Les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 73 et 73*bis* seront solidairement tenues au paiement de l'impôt éludé. ».

B.2. Les questions préjudicielles invitent la Cour à se prononcer sur le point de savoir si ces dispositions sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

La Cour doit examiner ces articles dans l'interprétation selon laquelle le juge répressif ne serait pas compétent pour statuer en pleine juridiction sur la part des auteurs et des complices dans le remboursement de l'impôt éludé ou pour individualiser la sanction de la responsabilité solidaire conformément aux dispositions pénales de droit commun relatives aux circonstances atténuantes, à la suspension, au sursis et à la probation, ainsi qu'en ce qui concerne le dépassement du délai raisonnable.

B.3. La juridiction *a quo*, dans ses questions préjudicielles, et les prévenus devant cette juridiction, dans leurs mémoires, estiment que l'obligation solidaire prévue par les

dispositions en cause doit être considérée comme une sanction pénale visée à 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, 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, n° 540). Toujours selon la Cour de cassation, la solidarité constitue une conséquence civile que la loi elle-même attache à la condamnation pénale et 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 le peut également contre 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, alinéa 1er, du CIR 1992 et celui de l'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la TVA, à savoir respectivement dans la section II du titre VII, chapitre X, du CIR 1992, ayant pour intitulé « Sanctions pénales », et dans la section 2 du chapitre XI du Code de la TVA, ayant pour intitulé « Peines correctionnelles », ne suffisent pas pour qualifier la mesure, en droit interne, de sanction pénale. En effet, tout comme l'article 50 du Code pénal, ces dispositions tendent - 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 452 du CIR 1992 et des articles 73 et 73*bis* du Code de la TVA, elle tend 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 pour lesquelles 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 des dispositions en cause, la solidarité à laquelle sont tenus les coauteurs ou les complices en vertu de ces dispositions 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 pour 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 les dispositions 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 les dispositions 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.

En ce qui concerne l'article 458, alinéa 1er, du CIR 1992

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 prévu par le CIR 1992. 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 est 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.

Quant à l'article 73sexies, alinéa 1er, du Code de la TVA

B.7.5. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, et contrairement à ce qui est le cas pour les impôts sur les revenus, l'impôt est dû dès que les conditions fixées par la loi sont remplies. La condamnation implique dès lors la fixation du montant de l'impôt éludé. La personne tenue solidairement au paiement qui conteste le montant de l'impôt éludé peut, comme le

redevable lui-même, mettre en œuvre contre cette condamnation les voies de recours prévues par le Code d'instruction criminelle.

B.7.6. Le montant de la taxe sur la valeur ajoutée éludée étant établi par la condamnation pénale, l'administration peut, dès que cette condamnation est devenue définitive et à défaut du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, s'adresser soit au redevable, soit à la personne solidairement tenue au paiement.

B.7.7. Lorsque la personne solidairement tenue paie l'impôt éludé, elle peut, conformément aux règles du droit commun, s'adresser aux coauteurs ou aux complices afin de recouvrer leur part de l'impôt dû. Le juge peut se prononcer en pleine juridiction sur des contestations éventuelles qui apparaîtraient entre le coauteur ou le complice qui a payé l'impôt éludé et ses coauteurs ou complices contre lesquels il se retourne.

B.7.8. Il découle de ce qui précède qu'un juge peut statuer en pleine juridiction sur toutes les contestations qui découleraient de l'obligation solidaire.

B.8.1. La juridiction *a quo* interroge encore la Cour sur le point de savoir si les dispositions en cause empêcheraient le juge répressif de prendre en compte des circonstances atténuantes ainsi que l'article 21^{ter} du titre préliminaire du Code de procédure pénale ou d'accorder les mesures fixées dans la loi du 29 juin 1964 concernant la suspension, le sursis et 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. 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, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

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 16 juillet 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt