

Numéro du rôle : 4726
Arrêt n° 159/2009 du 20 octobre 2009

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

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

Par arrêt du 25 mai 2009 en cause du ministère public contre K.A. et autres, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 12 juin 2009, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée 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),

- en ce que cette disposition attache automatiquement et de plein droit, à toute condamnation pénale encourue pour une infraction fiscale définie aux articles 73 et 73*bis* du Code de la TVA, l'obligation solidaire au paiement de l'impôt élué, tant pour l'auteur de l'infraction que pour le complice, et ne permet dès lors pas que le juge pénal statue en pleine juridiction sur l'application de l'obligation solidaire au paiement des impôts élués,

- en ce que cette disposition refuse au juge pénal la faculté de tempérer l'obligation solidaire en cas de circonstances atténuantes ou de dépassement du délai raisonnable 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,

- 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 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 ? ».

Le 9 juillet 2009, en application de l'article 72, alinéa 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, les juges-rapporteurs E. De Groot et J. Spreutels ont informé la Cour qu'ils pourraient être amenés à proposer de rendre un arrêt de réponse immédiate.

Les dispositions de la loi spéciale précitée relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

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

Certains prévenus devant le juge *a quo* sont poursuivis pour des faits qui ont été qualifiés, dans les réquisitions du ministère public, d'infractions à l'article 73 du Code de la TVA (non-paiement de la TVA exigible). Un des prévenus fait observer au juge *a quo* qu'avant de statuer, il y a lieu d'attendre les décisions de la Cour constitutionnelle dans les affaires jointes n<sup>os</sup> 4480-4465 et dans l'affaire 4481. En effet, ces affaires portent sur la constitutionnalité de l'article 73<sup>sexies</sup> du Code de la TVA, selon lequel les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 73 et 73<sup>bis</sup> de ce Code seront solidairement tenues au paiement de l'impôt élué. Le juge *a quo* a estimé qu'il était indiqué de poser à la Cour la question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

## III. *En droit*

- A -

Aucun mémoire justificatif n'a été introduit par les parties à la suite des conclusions des juges-rapporteurs qui leur ont été envoyées en application de l'article 72 de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 73<sup>sexies</sup>, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA), qui dispose :

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

B.2. La question préjudicielle invite 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 cette disposition 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, ainsi qu'en ce qui concerne le dépassement du délai raisonnable, 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. Dans sa question préjudicielle, le juge *a quo* estime que l'obligation solidaire prévue par la disposition 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 élué (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 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la TVA, à savoir dans la section 2 du chapitre XI, ayant pour intitulé « Peines correctionnelles », 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 73 à 73*quater* du Code de la TVA, 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 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 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.

B.7.2. Il convient de souligner à cet égard qu'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 élué peut, comme le redevable lui-même, mettre en œuvre contre cette condamnation les voies de recours prévues par le Code d'instruction criminelle.

B.7.3. Le montant de la taxe sur la valeur ajoutée éluée 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.7.4. Lorsque la personne solidairement tenue paie l'impôt élué, 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 élué et ses coauteurs ou complices contre lesquels il se retourne.

B.7.5. 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 la disposition en cause empêcherait le juge répressif de prendre en compte des circonstances atténuantes, ainsi que l'article 21<sup>ter</sup> 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. Le contrôle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, ne conduit pas à une autre conclusion.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Compte tenu de ce qui est exposé en B.7, l'article 73*sexies*, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés 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 20 octobre 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt