

Numéro du rôle : 6207
Arrêt n° 115/2016 du 22 septembre 2016

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 203, alinéa 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'applicable en Région wallonne, posée par le Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 22 avril 2015 en cause de N.C., F.C. et A.O. contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 22 mai 2015, le Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 203, alinéa 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe tel qu'applicable en Région wallonne, en ce qu'il stipule que le droit élué est dû indivisiblement par toutes les parties à l'acte, y compris celles pour lesquelles il ne peut être établi qu'elles ont participé à la dissimulation d'une partie du prix de vente ou encore en avaient connaissance, viole-t-il les articles 10 et 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- N.C. et A.O., assistés et représentés par Me P. Bossard, avocat au barreau de Charleroi;
- F.C., assistée et représentée par Me P.-E. Cornil, Me Y. Demanet et Me C. Carmon, avocats au barreau de Charleroi.

Par ordonnance du 2 juin 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 29 juin 2016 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 29 juin 2016.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 24 novembre 2000, deux couples de propriétaires vendent la parcelle, dont chacun d'eux était respectivement propriétaire, d'un même domaine situé à Jumet, à deux personnes l'achetant ensemble. Cette vente fait l'objet d'un seul acte notarié.

Le 14 avril 2008, le receveur du bureau d'enregistrement de Châtelet décerne une contrainte pour dissimulation du prix à l'encontre de toutes les parties à l'acte, acheteurs et vendeurs. Cette contrainte fait application de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après : le Code des droits d'enregistrement), aux termes duquel les droits élués sont dus indivisiblement par l'ensemble des parties à un acte de vente, l'amende de dissimulation étant due individuellement par la partie vendeuse, d'une part, et la partie acquéreuse, d'autre part. Elle fait suite à la condamnation d'un des vendeurs et des deux acheteurs par un jugement du Tribunal correctionnel de Charleroi du 14 janvier 2008 du chef de plusieurs

préventions dont celle, reprochée aux deux acheteurs, d'avoir remis une somme de 11 000 000 de francs belges « en noir » à l'un des quatre vendeurs. Ce jugement a été confirmé par la chambre correctionnelle de la Cour d'appel de Mons qui a également fait droit à l'appel formé par F.C., ex-épouse du vendeur condamné et l'une des parties à l'acte de vente, qui obtient par cet arrêt la condamnation de son ex-époux au remboursement d'une somme de 2 750 000 francs, soit la moitié des 5 500 000 francs considérés comme la part de l'argent en noir donné pour l'acquisition de son propre immeuble, la Cour établissant que les agissements coupables de l'ex-époux de F.C. lui étaient inconnus.

C'est par deux requêtes contradictoires déposées le 9 février 2009 au greffe du Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons, que F.C., la première vendeuse spoliée, et N.C. et A.O., les propriétaires de l'autre parcelle vendue le 24 novembre 2000 prétendant eux aussi avoir été spoliés, ont fait opposition à la contrainte décernée par le bureau d'enregistrement de Châtelet. A titre principal, ils demandent d'écarter l'application de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement et donc d'annuler, pour ce qui les concerne, la contrainte litigieuse.

A titre subsidiaire, F.C. demande au Tribunal de poser à la Cour une question préjudicielle relative à la compatibilité de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

S'agissant de l'amende infligée aux trois demandeurs, le Tribunal fait droit à leur prétention et annule l'amende par un jugement du 22 avril 2015, jugeant qu'étant de nature pénale, elle ne saurait leur être imposée sans violer le principe de personnalité des peines et de la présomption d'innocence, aucune des trois parties demanderesse n'ayant fait l'objet d'une condamnation du chef de dissimulation du prix de la vente litigieuse.

S'agissant des droits éludés, et après avoir constaté que ceux-ci, contrairement à l'amende, visaient à réparer le préjudice subi par le Trésor suite à la dissimulation du prix, le Tribunal constate, dans le même jugement, que, même si le mécanisme de solidarité qui résulte de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement ne revêt pas la même nature qu'une sanction pénale, la question de sa constitutionnalité se pose néanmoins au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme lorsque, comme en l'espèce, il n'y a pas de corrélation entre la condamnation pénale et l'obligation de réparation.

C'est le motif pour lequel le Tribunal de première instance du Hainaut a saisi la Cour de la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Dans son mémoire, F.C. soutient que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative. Elle considère tout d'abord que l'arrêt n° 117/2009 du 16 juillet 2009, par lequel la Cour a jugé que l'article 458, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) ne violait pas les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, n'est pas applicable en l'espèce, la motivation de la Cour résultant du fait que la condamnation solidaire au paiement de l'impôt éludé était justifiée parce que les personnes visées par la solidarité avaient été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452 du Code pénal.

En effet, en l'espèce, le lien entre la condamnation pénale, d'une part, et sa conséquence civile, d'autre part, n'est en rien établi, F.C. n'ayant jamais été poursuivie ni donc condamnée pour les faits donnant lieu à l'application de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement en cause. F.C. soutient encore que la sanction qui découle, en ce qui la concerne, de l'application de cette disposition est lourde, l'Etat belge étant susceptible de récupérer les montants éludés sur son seul patrimoine alors que, prétend-elle, elle n'a rien perçu du prix dissimulé, de sorte que cette sanction s'apparente à une sanction pénale qui ressortit dès lors à l'application de

l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et contrevient donc, selon elle, à la présomption d'innocence et à l'individualité de la peine.

Enfin, F.C. relève que, concernant le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale, les articles 10, 11 et 172 de la Constitution s'opposent à ce que deux catégories de personnes qui sont dans des situations différentes fassent l'objet d'un traitement identique, ce qui est le cas en l'espèce en raison du mécanisme de solidarité établi par l'article 203 du Code des droits d'enregistrement.

A.2. N.C. et A.O., les deux vendeurs de l'autre parcelle ayant fait l'objet de la vente frauduleuse, concluent eux aussi dans leur mémoire à l'inconstitutionnalité de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement.

Soutenant, à leur tour, qu'ils ignoraient tout des agissements frauduleux d'un des vendeurs et des acquéreurs de leur parcelle, n'ayant d'ailleurs jamais perçu la moindre somme d'argent du prix perçu « en noir » par le vendeur frauduleux, ils considèrent que le traitement identique résultant du mécanisme de solidarité de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement n'est pas raisonnablement justifié. Ils renvoient à cet égard à la genèse de la disposition en cause et plus précisément à l'article 34 de la loi du 11 octobre 1919 « apportant des modifications aux lois sur les droits de succession, d'enregistrement et de transcription, et modifiant les articles 742, 753 et 755 du Code civil » qui, pour la première fois, établissait le mécanisme de solidarité entre les contrevenants aux droits d'enregistrement. Rappelant les travaux préparatoires de cette disposition, ils soulignent que l'objectif de l'article 34 précité était de lutter contre la fraude fiscale que constitue la dissimulation de prix lors d'une vente et de donner à l'administration les moyens de prouver cette dissimulation. Il reste, précisent les auteurs du mémoire, que le mécanisme de solidarité de l'article 34 visait les « contrevenants », terme qui a disparu dans l'article 203 du Code des droits d'enregistrement en cause.

N.C. et A.O. rappellent ensuite que, par la loi du 10 février 1981 de redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale, le législateur est à nouveau intervenu et a introduit une série de dispositions dans le Code de la TVA (article 73*sexies*), dans le CIR 1992 (article 458) et, enfin, dans le Code des droits d'enregistrement (article 207*quater*) dans lequel il établit clairement le lien entre le mécanisme de la solidarité de la déduction de l'impôt élué et les auteurs et complices d'une infraction visée à l'une des dispositions concernées. L'article 203 du Code des droits d'enregistrement en cause ne fait pas un tel lien.

N.C. et A.O. renvoient à l'arrêt n° 85/2014 du 22 mai 2014 de la Cour, par lequel elle a jugé que « l'obligation solidaire sert à compenser le dommage causé au Trésor par la faute à laquelle ont participé les coauteurs et les complices ».

Il n'est pas raisonnablement justifié que dans le cas de l'alinéa 1er de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement, la sanction que constitue la solidarité de la déduction de l'impôt élué lors de la dissimulation soit appliquée automatiquement à toutes les parties à la vente sans aucune individualisation des fraudeurs ayant commis la dissimulation lors de la vente.

Les auteurs du mémoire en concluent que l'alinéa 1er de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement, qui, pourtant, ne se situe pas dans le chapitre XII « Peines correctionnelles » du Code des droits d'enregistrement, est donc plus sévère que la sanction pénale prévue à l'article 207*quater* du même Code dans la mesure où, dans cette dernière disposition, la solidarité est limitée aux personnes auteurs ou complices d'une infraction au Code des droits d'enregistrement.

L'alinéa 1er de l'article 203 du Code des droits d'enregistrement outrepassa la *ratio legis* en sanctionnant toutes les parties à une vente entachée d'une dissimulation sans faire la distinction entre les fraudeurs et les non-fraudeurs.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 203, alinéa 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après : le Code des droits d'enregistrement), qui dispose :

« En cas de dissimulation au sujet du prix et des charges ou de la valeur conventionnelle, il est dû individuellement par chacune des parties contractantes une amende égale au droit éludé. Celui-ci est dû indivisiblement par toutes les parties ».

B.2.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité de cette disposition avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, dans la mesure où elle prévoit que le droit éludé est dû indivisiblement par toutes les parties à l'acte de vente d'un immeuble, y compris par les parties pour lesquelles il ne peut être établi ni qu'elles ont participé à la dissimulation du prix ni qu'elles en avaient connaissance.

B.2.2. Il ressort de la question préjudicielle que celle-ci vise uniquement le mécanisme de solidarité prévu en ce qui concerne la déduction du droit éludé, à l'exclusion de l'amende mise à charge des parties contractantes par la même disposition.

B.3. L'article 203, alinéa 1er, du Code des droits d'enregistrement trouve son origine dans l'article 34 de la loi du 11 octobre 1919 « apportant des modifications aux lois sur les droits de succession, d'enregistrement et de transcription, et modifiant les articles 742, 753 et 755 du Code civil ».

Cet article disposait :

« Toute dissimulation dans le prix d'une vente de meubles ou d'immeubles ou dans la soule d'un échange est passible dans le chef du vendeur, de l'acquéreur et de chacun des coéchangistes, individuellement, d'une amende égale à deux fois les droits éludés. Les contrevenants sont, en outre, solidairement tenus des droits supplémentaires exigibles, sauf s'il y a lieu, leur recours entre eux pour ces droits seulement.

[...] ».

La loi précitée avait notamment été adoptée en vue de combattre la fraude fiscale. En ce qui concerne la dissimulation de prix lors de la vente, on peut lire dans l'exposé des motifs de l'article 34 (article 35 du projet) précité :

« Dans l'état de notre législation fiscale une partie considérable de la matière imposable échappe à l'impôt établi sur les transmissions à titre onéreux de biens meubles et immeubles.

On sait que toute vente de meubles ou d'immeubles est passible d'un droit proportionnel de mutation qui se liquide sur le prix convenu en y ajoutant les charges. Afin de diminuer le montant du droit, les contractants, au lieu d'exprimer dans l'acte le prix réel, n'y mentionnent qu'une partie de ce prix. Cette partie seule subit l'impôt. Le surplus fait l'objet d'une contre-lettre ou se règle par un paiement immédiat soit en argent, soit en billets simples ou à ordre souscrits par l'acquéreur; mais de toute manière, ce surplus échappe à l'impôt.

Ces dissimulations de prix sont des plus fréquentes et, de ce fait, sont fort préjudiciables aux finances publiques.

[...]

On peut donc dire qu'actuellement, dans la matière qui nous occupe, les droits du Trésor ne sont nullement sauvegardés.

Il importe d'autoriser l'administration à prouver les dissimulations de prix ou de soultes d'échange par tous les genres de preuves admises par le droit commun, à l'exception toutefois du serment, et d'établir des sanctions très sévères. Tel est le but de l'article 35 » (*Doc. parl., Chambre, 1918-1919, n° 109, Pasin., 1919, 2, n° 581, p. 73*).

Ainsi, la solidarité de débetion des droits d'enregistrement était, aux termes de cet article, mise à la charge des « contrevenants ».

Lors de la codification du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, par l'arrêté royal n° 64 du 30 novembre 1939, la formulation de cette disposition, qui vise dorénavant « chacune des parties contractantes » sans distinguer selon qu'elles sont ou non coupables de la dissimulation, n'a fait l'objet d'aucune justification. En revanche, jusqu'à son abrogation par l'article 64 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, l'article 205 du même Code, qui renvoyait à l'article 203, alinéa 1er, le terme « contrevenant » avait été maintenu.

Il résulte de l'ensemble de ces éléments que la disposition traite de manière identique deux catégories de personnes différentes : les parties à une vente d'immeuble qui ont sciemment dissimulé le prix de la vente et qui ont fait l'objet d'une condamnation pénale à ce titre et celles qui ont pu, comme dans le litige soumis au juge *a quo*, avoir signé l'acte de vente en méconnaissance de cette dissimulation et qui n'ont été ni poursuivies, ni jugées par une juridiction pénale de ce chef.

B.4. Comme elle l'a rappelé dans son arrêt n° 85/2014 du 22 mai 2014, la Cour a jugé, par ses arrêts n^{os} 105/2009, 117/2009 et 159/2009 :

« [La Cour de cassation] 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 peut également décerner une contrainte à l'encontre de tous ceux qui ont été condamnés en tant que coauteurs ou complices ».

B.5. Par ses arrêts n^{os} 85/2014, 105/2009, 117/2009 et 159/2009, la Cour répondait à des questions préjudicielles relatives à l'obligation solidaire prévue à charge des coauteurs ou complices condamnés pour faits de fraude fiscale, jugeant que cette solidarité « sert à compenser le dommage causé au Trésor par la faute à laquelle ont participé les coauteurs et les complices ».

B.6. Si la Cour a considéré dans les arrêts précités que l'obligation solidaire ne constituait pas une double peine, c'est parce que la solidarité imposée notamment par l'article 73*sexies* du Code de la TVA sur laquelle elle était interrogée est « la conséquence civile que la loi elle-même attache à la condamnation pénale ».

Or, contrairement à la disposition précitée ou à l'article 207*quater* du Code des droits d'enregistrement, qui limitent la solidarité de la déduction de l'impôt élué à la personne condamnée comme auteur ou complice d'une infraction à l'un de ces Codes, l'article 203, alinéa 1er, en cause, traite sans justification raisonnable et de manière identique deux catégories de personnes essentiellement différentes, la première catégorie n'ayant été ni poursuivie ni condamnée du fait d'une infraction pénale, la seconde l'ayant été. Ce faisant, la disposition en cause a pour conséquence de sanctionner une catégorie de personnes qui aura, par hypothèse, été victime du comportement frauduleux de l'autre catégorie de personnes, la disposition en cause la rendant solidaire d'une dette dont elle ne peut être exonérée, même si, en qualité de partie civile, elle a pu obtenir la reconnaissance du dommage qu'elle a subi du fait de la faute pénale établie.

B.7. Il n'est pas nécessaire de contrôler la disposition en cause au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, ce contrôle ne pouvant pas conduire à un plus large constat d'inconstitutionnalité.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 203, alinéa 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tel qu'il est applicable en Région wallonne, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il permet que le droit éludé soit indivisiblement dû par les parties à un acte de vente qui n'ont pas participé à la dissimulation d'une partie du prix de vente ou qui n'en avaient pas connaissance.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 22 septembre 2016.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels