

Numéro du rôle : 2160
Arrêt n° 97/2002 du 12 juin 2002

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives aux articles 43, alinéas 1er et 2, et 70, § 4, alinéa 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posées par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des questions préjudicielles*

Par arrêt du 3 avril 2001 en cause de la s.a. Borsumij Belgium contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 19 avril 2001, la Cour d'appel d'Anvers a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 43, alinéas 1er et 2, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée est-il compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée (articles 6 et *6bis* de la Constitution de l'époque) s'il est interprété comme autorisant le Roi à instaurer la qualité de codébiteur ou une responsabilité solidaire pour la T.V.A. dans le chef du fournisseur de l'assujetti au cas où ce dernier se serait prévalu indûment de la franchise du susdit article 43, même sans qu'il soit question d'une infraction intentionnelle du fournisseur, alors qu'un contractant n'est généralement et sur le plan civil pas solidairement responsable des dettes de son cocontractant ?

2. L'article 70, § 4, alinéa 2, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée est-il compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée (articles 6 et *6bis* de la Constitution de l'époque) s'il est interprété en ce sens qu'un cocontractant-fournisseur serait solidairement responsable de la T.V.A., des intérêts et des amendes dus par un client assujetti au cas où ce dernier se serait prévalu indûment de la franchise du susdit article 43, même si le premier nommé ne peut se voir mettre à charge une infraction intentionnelle, alors qu'en droit civil et dans les autres codes fiscaux, il n'est pas question d'une telle qualité automatique de codébiteur ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

En 1991, l'Inspection spéciale des impôts effectua un contrôle chez Amfo Electronis, une branche de la s.a. Borsumij Belgium, chargée du marketing et de la vente en gros de matériel audio et vidéo. Au cours de ce contrôle, il fut constaté qu'un certain nombre d'obligations imposées par l'article 23 de l'arrêté royal n° 18 du 27 décembre 1977 en cas de vente réalisée en franchise de la T.V.A. effectuée en application de l'article 43 du Code de la T.V.A. n'avaient pas été respectées. Pour une grande part de ces ventes réalisées en franchise de la taxe, l'appelante n'était pas en possession d'un bon de commande et les factures relatives à ces ventes n'étaient pas toutes pourvues des mentions obligatoires prescrites.

Un procès-verbal du 1er août 1991 porta à la connaissance de l'appelante qu'elle était redevable, à raison des manquements constatés, de la somme de 53.153.987 francs au titre de la T.V.A. et de 106.307.948 francs d'amende (soit, en vertu de l'article 70, § 1er, du Code de la T.V.A., une amende égale au double des droits éludés, mais réduite, en application de l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987, à 20 p.c. de ces droits) ainsi que des intérêts de 0,8 p.c. par mois sur la somme de 53.153.000 francs, conformément à l'article 91, § 1er, du Code de la T.V.A. Le 29 novembre 1993, une contrainte de paiement de 53.153.974 francs au titre de la T.V.A. et de 106.307.948 francs d'amende fut notifiée à l'appelante. Le 17 juin 1994 fut notifiée une seconde contrainte de paiement d'un montant complémentaire de 46.019 francs de T.V.A. et de 92.038 francs d'amende.

La s.a. Borsumij Belgium forma opposition à ces deux contraintes. Le jugement attaqué en appel déclara les actions partiellement fondées, annula les contraintes en tant que les montants exacts de la T.V.A. réclamée

devaient encore être déterminés sur la base des données comptables, ramena l'amende à 100 p.c. au lieu des 200 p.c. demandés et désigna un expert.

Le recours de l'appelante vise à faire annuler le jugement attaqué et à faire déclarer recevable son action originale. L'appelante soulève à cet égard devant le juge *a quo* divers moyens, parmi lesquels, d'une part, l'illégalité de l'article 23 de l'arrêté royal n° 18 du 27 décembre 1977, parce que cette disposition n'aurait pas donné une exécution correcte à l'article 43 du Code de la T.V.A., qui, dans son alinéa 2, habilitait seulement le Roi à fixer les conditions et les critères d'application de la franchise prévue par cet article, et, d'autre part, l'inconstitutionnalité de l'article 43, alinéa 2, et/ou de l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A., étant donné que ces articles ne peuvent être interprétés en ce sens qu'ils fourniraient un fondement juridique permettant de rendre le fournisseur (cocontractant) codébiteur de la taxe due par un client assujéti qui a invoqué abusivement le bénéfice d'une franchise, sans qu'il soit question d'une intention frauduleuse de la part du cocontractant, ou en ce sens que ces articles autoriseraient le Roi à prendre une telle mesure d'exécution. La Cour d'appel considère que l'article 23, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 18 constitue bien une exécution correcte de l'article 43 du Code de la T.V.A. mais elle pose dès lors les questions préjudicielles précitées.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 19 avril 2001, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

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

Par ordonnance du 22 mai 2001, la Cour a complété le siège par le juge J.-P. Moerman.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 juin 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 20 juin 2001.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Borsumij Belgium, ayant son siège à 2018 Anvers, Plantin & Moretuslei 220, par lettre recommandée à la poste le 23 juillet 2001;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 25 juillet 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 6 septembre 2001.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la s.a. Borsumij Belgium, par lettre recommandée à la poste le 1er octobre 2001;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 8 octobre 2001.

Par ordonnances des 26 septembre 2001 et 27 mars 2002, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 19 avril 2002 et 19 octobre 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 28 novembre 2001, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 19 décembre 2001, après avoir invité le Conseil des ministres à fournir, dans un mémoire complémentaire à introduire le 10 décembre 2001 au plus tard, des explications quant à l'utilité des formalités, imposées au fournisseur, visées dans l'article 23 autrefois en vigueur de l'arrêté royal n° 18 du 27 décembre 1977 « relatif aux exemptions

concernant les exportations de biens et de services, en matière de taxe sur la valeur ajoutée », et à préciser, en particulier, de quelle manière et dans quelle mesure elles sont susceptibles de contribuer à éviter le risque de fraude.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 29 novembre 2001.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire complémentaire par lettre recommandée à la poste le 7 décembre 2001.

A l'audience publique du 19 décembre 2001 :

- ont comparu :
 - . Me B. Coopman, avocat au barreau d'Anvers, pour la s.a. Borsumij Belgium;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Par ordonnance du 28 mars 2002, la Cour a rouvert les débats et fixé l'audience au 23 avril 2002, après avoir dit que le juge-rapporteur E. De Groot, légitimement empêché, est remplacé par le juge L. Lavrysen et avoir complété le siège par le juge M. Bossuyt.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 29 mars 2002.

A l'audience publique du 23 avril 2002 :

- ont comparu :
 - . Me M. Crommen *loco* Me B. Coopman, avocats au barreau d'Anvers, pour la s.a. Borsumij Belgium;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

IV. *En droit*

- A -

A.1.1. La s.a. Borsumij Belgium analyse d'abord les dispositions en cause et souligne que l'article 43 du Code de la T.V.A., en vigueur durant les années 1987 à 1991, avait pour but de prévenir les problèmes de préfinancement des entreprises exportatrices. L'affaire pendante devant le juge *a quo* concerne le cas dans lequel un ou plusieurs clients de l'appelante auraient invoqué à tort le bénéfice de cette franchise, suite à quoi

l'appelante a été tenue solidairement au paiement de la taxe. La T.V.A. pour laquelle la franchise a été appliquée indûment a par conséquent été réclamée au fournisseur.

Les dispositions d'exécution de l'article 43 du Code de la T.V.A., à savoir les articles 18 et suivants de l'arrêté royal n° 18 du 27 décembre 1977, fixent les conditions que le preneur concerné doit remplir pour bénéficier de la franchise. Pour pouvoir prétendre à celle-ci sur ses achats propres, le preneur doit exporter 50 p.c., 75 p.c. ou 90 p.c. de son chiffre d'affaires, obtenir l'autorisation *ad hoc* de l'office de contrôle de la T.V.A., tenir une comptabilité particulière et adresser à ses fournisseurs des bons de commande portant une mention spéciale. L'article 23 de l'arrêté royal précité impose aux fournisseurs du titulaire d'une autorisation qui invoque le bénéfice de la franchise prévue à l'article 43 du Code de la T.V.A. l'obligation de numéroter les bons de commande reçus, suivant une série ininterrompue de numéros, de les conserver et d'apposer sur les factures qu'ils dressent une mention spéciale. En vertu de l'article 23, § 2, du même arrêté royal, le fournisseur est déchargé de toute responsabilité si le bon de commande qu'il a reçu est régulier et s'il a respecté les obligations précitées. L'appelante en conclut que la responsabilité du fournisseur est engagée dans deux cas, à savoir, en cas d'irrégularité du bon de commande et en cas de manquement aux deux obligations qui lui incombent, c'est-à-dire la numérotation et la conservation des bons de commande ainsi que l'apposition des mentions requises sur les factures qu'il dresse.

A.1.2. L'appelante souligne que l'Etat belge a défendu, devant le juge du fond, la thèse selon laquelle ce n'est pas dans l'article 43 du Code de la T.V.A. mais bien dans l'article 70, § 4, de ce Code que se trouverait le fondement juridique permettant de rendre la s.a. Borsumij Belgium responsable de l'acquittement de la T.V.A. due par les acheteurs qui ont bénéficié indûment de la franchise de cette taxe. La s.a. Borsumij Belgium ne serait donc pas tenue directement, mais seulement par suite de l'article 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A., au paiement de ladite taxe dont son client a indûment invoqué la franchise. Selon l'appelante, l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A. fournit une base légale à l'obligation solidaire de certains cocontractants « en cas d'infraction constatée à leur charge » et cette formulation est susceptible de deux interprétations. Soit cette responsabilité solidaire joue seulement lorsque le cocontractant se rend personnellement coupable de l'intention d'éluder la T.V.A. ou de permettre d'éluder celle-ci, soit même la transgression non intentionnelle d'une disposition légale entraîne la responsabilité solidaire du cocontractant, ce qui constituerait une obligation solidaire automatique en matière de dettes fiscales (y compris les intérêts et les amendes) pour la fraude commise par des tiers. Dans cette dernière interprétation, la disposition légale est inconstitutionnelle, selon l'appelante.

Celle-ci estime que les dispositions en cause sont inconstitutionnelles si elles sont interprétées en ce sens qu'elles donneraient au Roi le pouvoir ou contiendraient elles-mêmes le fondement juridique permettant de rendre le cocontractant codébiteur de la taxe due par un client assujéti qui a invoqué à tort la franchise de cette taxe, même sans qu'il soit question d'une intention frauduleuse de la part du cocontractant responsable, puisqu'une telle responsabilité pour la dette fiscale d'autrui n'existe pas dans les matières de droit commun ou dans d'autres codes ou dispositions législatives en matière fiscale. Il existe une différence de traitement par rapport à des catégories de contribuables qui se trouvent en fait dans la même situation mais qui ne se voient pas confrontés à l'obligation d'acquitter la dette de leur client. Ainsi, en droit commun, le fournisseur n'est en principe pas rendu responsable des dettes de son client. En droit fiscal également, s'applique la règle selon laquelle le contribuable est redevable de l'impôt qui lui est propre. D'autres dispositions du Code de la T.V.A. prévoient une responsabilité solidaire uniquement en cas de faute pénalement punissable et donc de faute intentionnelle (article 73^{sexies} du Code de la T.V.A.). Dans le régime du report de perception de la T.V.A. également, une telle responsabilité solidaire n'existe pas mais seulement une amende modérée.

A.1.3. L'appelante souligne que la *ratio legis* de l'article 43 du Code de la T.V.A. était d'éviter le préfinancement de la T.V.A. par les entreprises exportatrices et qu'on ne trouve, dans les travaux préparatoires, aucune trace d'un quelconque fondement d'une obligation solidaire du fournisseur. La référence à l'article 43 qui figure dans l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A. n'a été insérée qu'à la suite d'un amendement et l'appelante déduit de la justification de cet amendement que le législateur entendait punir le manquement à certaines formalités par l'infliction d'une amende « modérée » et non par le refus de la franchise. Selon l'appelante, il n'est, en l'espèce, nullement question d'une amende « modérée », en sorte que la responsabilité solidaire va à l'encontre de l'objectif du législateur.

Bien que l'appelante sache que la Cour est seulement compétente pour examiner les seules normes en cause qui ont un caractère législatif, elle souligne que la Cour sera néanmoins forcée d'analyser l'arrêté royal n° 18,

non pour se prononcer sur la légalité ou le fondement de cet arrêté, ce qui n'est pas de sa compétence, mais exclusivement en considérant le cas dans lequel, conformément aux termes des questions préjudicielles, les articles 43 et/ou 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A. doivent être interprétés en ce sens qu'ils habiliteraient le Roi à prendre ces mesures.

L'appelante estime que le Roi a donné une interprétation fort large à Son pouvoir d'exécution. Elle affirme que l'article 43, alinéa 2, du Code de la T.V.A., qui habilite le Roi à fixer les conditions et les critères d'application, ne peut servir de fondement au prescrit de l'article 23, § 2, de l'arrêté royal n° 18 et que l'article 25 du même arrêté royal, qui autorise à relever une personne de la déchéance du bénéfice de la franchise, doit être appliqué lorsque le cocontractant est de bonne foi. Elle soutient également que, pour autant que l'arrêté royal n° 18 serait fondé sur l'article 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A., le Roi aurait commis une faute en ce qu'il n'a pas repris la distinction faite dans cette disposition selon qu'une « infraction » est ou n'est pas constatée à charge du cocontractant.

A.1.4. L'appelante souligne que l'article 43 du Code de la T.V.A. est avant tout une mesure de faveur profitant à l'exportateur et que le fournisseur de celui-ci n'est pas avantagé par cette franchise. Ce fait rend, selon elle, encore plus préoccupante la question de la justification d'une sanction attachée à l'inobservation d'une formalité par ce fournisseur. Elle considère que sanctionner le manquement à certaines formalités en rendant le fournisseur solidairement responsable de l'acquittement de la T.V.A. dont le client a invoqué abusivement la franchise est contraire à l'objectif du législateur, lequel entendait punir l'inobservation de certaines formalités par une amende modérée. L'appelante conclut dès lors que le législateur lui-même ne jugeait pas la mesure pertinente et nécessaire en vue de combattre la fraude fiscale, ce qui, en soi, indique déjà que l'article 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A., en tant qu'il y est fait référence à l'article 43 du même Code, et/ou l'article 43, alinéas 1er et 2, du Code de la T.V.A., en tant qu'il habiliterait le Roi à rendre le fournisseur codébiteur, sont inconstitutionnels.

A.1.5. L'appelante déclare que la mesure en cause est disproportionnée à l'objectif du législateur, d'autant plus qu'elle est appliquée à des assujettis qui n'auraient pas eu l'intention de soustraire une matière imposable à l'administration. Elle renvoie à cet égard à la jurisprudence de la Cour concernant l'attribution automatique de la qualité de codébiteur en matière d'impôts sur les revenus et concernant l'obligation solidaire aux sanctions pénales en matière douanière. L'appelante souligne que dans le droit fiscal, les principes de légalité et de la réalité juridique sont applicables et que ceux-ci sont fort proches du principe de légalité qui a cours dans le droit pénal et du principe du caractère personnel de la faute, en sorte que le fait qu'il soit dérogé à la règle générale de la responsabilité personnelle en matière de dette fiscale peut amener à conclure à la disproportion de la mesure en cause. L'appelante appuie cette thèse en faisant référence à la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass., 17 novembre 2000, *T.F.R.*, 2001, 377).

L'appelante conclut de ce qui précède que la responsabilité ou l'obligation du cocontractant pour les dettes fiscales d'autrui n'est généralement pas considérée comme légitime, d'autant que cette obligation est automatique et ne peut être modulée en fonction de la gravité de l'infraction formelle ou de l'éventuelle intention frauduleuse du cocontractant, ou lorsque le cocontractant n'a aucun lien utile ou est même étranger à l'objectif de la taxe. En l'espèce, la franchise visée à l'article 43 du Code de la T.V.A. est, par essence, établie en faveur des entreprises exportatrices et elle n'a rien à voir avec le fournisseur.

A.1.6. L'appelante estime que la disproportion de la sanction attaquée est encore plus manifeste dans le cas d'un formalisme exagéré. La première obligation imposée, à savoir la numérotation du bon de commande, sert simplement, selon elle, à garantir au fournisseur qu'il peut livrer les biens en franchise de la T.V.A., puisque d'autres dispositions obligent déjà le fournisseur à conserver les bons de commande et à communiquer ceux-ci. L'administration fiscale n'a toutefois jamais expliqué le but de cette formalité. L'appelante fait observer que, parce qu'elle ne recevait pas toujours un bon de commande, elle mentionnait chaque fois la date de la commande sur le bon de livraison qui forme un tout avec la facture. Elle soutient que l'inobservation d'une mesure n'ayant pas d'objectif clair ne saurait constituer un motif pertinent, légitime et proportionné pour la rendre responsable de l'acquittement de la T.V.A. dont son client a été exempté à tort.

S'agissant de la deuxième formalité imposée, l'appelante prétend qu'elle utilisait une formulation qui ne différait que légèrement de la mention légalement imposée et que l'administration a accepté d'autres factures adressées à d'autres titulaires d'une autorisation et sur lesquelles ne figuraient pas davantage la date et le numéro d'inscription du bon de commande, de sorte que cette obligation ne peut manifestement pas être considérée

comme substantielle. Lier la responsabilité à l'inobservation de cette formalité est par conséquent manifestement déraisonnable.

L'appelante cite de la jurisprudence de la Cour de justice, dont il peut se déduire que la déchéance du droit à la franchise de la taxe au sens de l'article 43 du Code de la T.V.A. décidée par l'Administration de la T.V.A. sur la base d'une approche purement formaliste est incompatible avec le principe selon lequel l'application du régime de la T.V.A. dans les Etats membres ne peut subordonner les déductions et franchises à des conditions disproportionnées. Les obligations imposées aux assujettis qui ne sont pas explicitement mentionnées dans la sixième directive en matière de T.V.A. ne peuvent, selon l'appelante, être renforcées au plan national que dans la mesure où cela est nécessaire et pertinent par rapport au but à atteindre, à savoir un contrôle efficace de la perception de la T.V.A., ce qui n'est pas le cas en l'espèce. L'appelante souligne encore que, selon la Cour de justice, des conditions de contrôle administratif équivalentes doivent en principe être prévues pour l'exportation et pour les échanges intérieurs et que le principe de proportionnalité commande que les mesures de contrôle n'aillent pas au-delà de ce qu'exige le but poursuivi. Or, elle n'a pas connaissance que des prescriptions analogues à celles imposées dans le cadre de l'article 43 du Code de la T.V.A. s'appliqueraient aux échanges commerciaux purement internes et il est dès lors permis de douter, selon elle, que la Cour de justice considérerait que la sanction consistant à rendre le fournisseur codébiteur soit conforme au droit communautaire européen et à la sixième directive T.V.A.

A.1.7. L'appelante fait observer qu'elle a demandé au juge du fond de se mettre à la place de l'administration et d'apprécier lui-même, en pleine compétence, l'opportunité de faire endosser à l'appelante la responsabilité pour ces sommes énormes. La Cour d'appel, il est vrai, ne s'est pas encore prononcée sur cette question mais si une telle plénitude de compétence faisait défaut, l'appelante estime que ce serait contraire à la jurisprudence de la Cour qu'elle cite.

A.1.8. L'appelante estime que la sanction litigieuse est certainement disproportionnée lorsqu'il ne peut être tenu compte de l'absence d'intention frauduleuse qui est, selon elle, une chose établie. Il doit être tenu compte aussi de la négligence de l'Etat belge : en effet, l'Administration de la T.V.A. a l'obligation d'opérer des contrôles réguliers auprès des titulaires d'une autorisation de franchise et, en accordant chaque année cette autorisation, elle donne l'impression aux fournisseurs que les clients concernés sont régulièrement contrôlés. Il s'avère qu'un tel contrôle n'a pas eu lieu en l'espèce. L'appelante estime qu'elle ne peut être tenue seule pour responsable de la franchise dont il a été ainsi indûment bénéficié. Selon elle, la Cour doit également tenir compte de ce fait, puisque la responsabilité aquilienne de droit commun est également nuancée en cas de responsabilité partagée ou de rupture du lien de causalité par la faute d'autrui. Si la négligence de l'Etat ne peut être prise en compte, les dispositions en cause sont donc inconstitutionnelles.

A.1.9. L'appelante affirme que les dispositions en cause sont inconstitutionnelles dans l'interprétation selon laquelle la déchéance de la franchise visée à l'article 43 du Code de la T.V.A. ne pourrait être levée en cas de bonne foi ou pourrait être levée de manière discrétionnaire. Elle considère que la levée de cette sanction s'impose lorsque le fournisseur a agi de bonne foi mais pourrait être rendu responsable, pour des motifs formels, d'un recours abusif à la franchise de la T.V.A. par le titulaire d'une autorisation. En vertu de l'article 25 de l'arrêté royal n° 18, l'administration peut relever de la déchéance du bénéfice de la franchise. Cette disposition peut être interprétée en ce sens que l'administration fiscale détiendrait le pouvoir discrétionnaire d'accorder une telle levée de la déchéance, sans être liée, pour ce faire, par certains critères. Cela signifierait que l'article 43 du Code de la T.V.A. habilite le Roi à accorder cette levée sans critères concrets, en sorte que l'assujetti serait tenu d'endosser la responsabilité dans certains cas et dans d'autres non, ce qui, selon l'appelante, est contraire au principe d'égalité combiné avec l'article 172 de la Constitution. Ce n'est que si l'article 25 de l'arrêté royal n° 18 est interprété en ce sens qu'il permet de relever le fournisseur de sa responsabilité lorsqu'il a agi de bonne foi que le caractère manifestement déraisonnable du régime de la responsabilité pourrait être supprimé.

A.1.10. Si l'article 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A. devait constituer le fondement juridique de la responsabilité solidaire du fournisseur, l'appelante observe que le Roi a exécuté cette disposition légale de manière inconstitutionnelle puisqu'il n'est pas fait de distinction, dans les dispositions d'exécution, selon que l'on se trouve en présence ou non d'une « infraction » du cocontractant. Des privilèges inconstitutionnels sont ainsi créés qui sont contraires aux articles 170 et 172 de la Constitution.

A.1.11. L'appelante demande en ordre principal à la Cour de dire que l'article 43 du Code de la T.V.A. viole les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'il habiliterait le Roi à rendre responsable le fournisseur du titulaire d'une autorisation qui invoque la franchise ou de le considérer comme codébiteur de la T.V.A. pour laquelle son client invoquerait indûment la franchise. Il en irait de même pour l'article 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A. en tant qu'il entraînerait une obligation du fournisseur du titulaire d'une autorisation qui invoque à tort le bénéfice de la franchise.

En ordre subsidiaire, l'appelante demande à la Cour de déclarer que l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A. viole les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'il entraînerait une obligation du fournisseur du titulaire d'une autorisation visé à l'article 43 du Code de la T.V.A., dans l'hypothèse où ce fournisseur n'aurait pas commis de faute intentionnelle.

A titre infiniment subsidiaire, l'appelante demande à la Cour de décider que les deux dispositions en cause violent les articles 10 et 11 de la Constitution combinés ou non avec les articles 170 et 172 de la Constitution, en tant qu'elles habiliteraient le Roi à rendre le fournisseur d'un titulaire d'autorisation responsable, en vertu de l'article 43 du Code de la T.V.A., du paiement de la T.V.A. due par son client, dans l'interprétation selon laquelle cette responsabilité doit être appliquée d'office lorsque le fournisseur n'a pas accompli les formalités prescrites, selon laquelle ni l'administration ni les juridictions ne pourraient lever la déchéance du bénéfice de la franchise en cas de bonne foi ou d'absence d'intention frauduleuse du fournisseur, selon laquelle les juridictions ne pourraient tenir compte, en pleine compétence, de cette bonne foi, selon laquelle il ne doit pas être tenu compte non plus, pour apprécier la responsabilité du fournisseur, des fautes éventuelles de l'administration elle-même, selon laquelle la levée de la déchéance du droit à la franchise pourrait être accordée de manière discrétionnaire par l'administration fiscale et, enfin, dans l'interprétation selon laquelle l'article 43 du Code de la T.V.A. contiendrait une habilitation à réserver l'exemption de la responsabilité à certains cas qui ne sont pas mentionnés en tant que tels, dans l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A., comme formant des catégories distinctes, ce qui ferait que des privilèges seraient accordés.

A.2.1.1. Le Conseil des ministres examine tout d'abord la portée et l'historique de l'article 43 du Code de la T.V.A. et souligne que cette disposition a été abrogée à partir du 1er janvier 1993. Cette disposition avait pour but d'alléger la charge financière résultant du préfinancement de la T.V.A. déductible et de l'existence d'excédents de déduction qui n'étaient remboursés par l'Etat que plusieurs mois après. Le Conseil des ministres observe que les biens et services qui ont été fournis ou prestés en franchise de la T.V.A. sur la base de l'article 43 du Code de la T.V.A. étaient des transactions intérieures ordinaires qui ne pouvaient être considérées comme du chiffre d'affaires réalisé à l'exportation, qui conférait au fournisseur la qualité d'exportateur. Il s'agissait en fait, tout d'abord, de l'importation ou de l'achat dans le pays de biens destinés à l'exportation dans l'état où ils avaient été importés ou achetés et, ensuite, de l'importation ou de l'achat dans le pays de matières premières et de matières auxiliaires entrant dans la fabrication de biens destinés à l'exportation.

Le Conseil des ministres considère qu'il n'est légalement pas permis qu'un fournisseur remplisse ses obligations légales de manière illégale. La législation fiscale est d'ordre public et doit donc être appliquée comme elle est prescrite, ceci valant également pour l'administration. Cela semble être une application des principes du bon père de famille que les tiers spécialisés qui sont informés de leurs obligations légales et administratives puissent être placés devant leurs responsabilités.

A.2.1.2. Dans son mémoire en réponse également, le Conseil des ministres souligne que l'article 43 du Code de la T.V.A. constituait pour l'essentiel une mesure destinée à atténuer le problème de cash-flow et qu'il favorisait ainsi l'exportation, avait une influence positive et compensatoire sur les chiffres d'affaires et allégeait l'organisation financière et administrative. La disposition en cause n'organisait donc nullement une remise ou une exemption de la T.V.A. Le Conseil des ministres souligne que cette organisation particulière de la T.V.A. n'avait aucune conséquence directe pour le fournisseur du titulaire d'une autorisation de franchise, étant donné que la T.V.A. ne devait pas être perçue dans ce cas et ne devait donc pas non plus être versée à l'autorité.

A.2.2.1. Le Conseil des ministres estime que la juridiction *a quo* n'a aucun intérêt à poser la question relative à l'article 43 du Code de la T.V.A., puisque cette disposition est abrogée depuis le 1er janvier 1993 et que le dialogue entre la Cour et le juge *a quo* ne peut donc plus porter ses fruits. Le Conseil des ministres demande par conséquent à la Cour de renvoyer la question au juge *a quo*. Il en irait de même pour ce qui concerne la question relative à l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A., puisque l'appelante n'oppose pas cette disposition, l'amende étant basée sur l'article 70, § 1er, du Code de la T.V.A., mais l'utilise seulement en tant que référence pour souligner l'existence du cas de figure de la « responsabilité solidaire ». Puisque le juge *a quo*

ne doit pas se prononcer sur cet article, il n'est pas non plus autorisé à le faire contrôler par la Cour, de sorte que la deuxième question préjudicielle doit aussi être renvoyée à la juridiction *a quo*.

A.2.2.2. Le Conseil des ministres estime, en ordre subsidiaire, que les questions préjudicielles posées ne contiennent pas une comparaison suffisante, parce qu'elles opèrent une comparaison avec des règles trop générales. Pour cette raison également, le Conseil des ministres demande de ne pas répondre à la question.

A.2.2.3. Le Conseil des ministres estime, en ordre encore plus subsidiaire, que la juridiction *a quo* veut seulement savoir si la notion de « cocontractant/fournisseur » est visée par les termes « les personnes qui ne sont pas tenues au paiement de la taxe, mais auxquelles des obligations sont imposées par les articles ... » figurant à l'article 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A. Si la Cour d'arbitrage répondait à cette question, elle porterait atteinte à son indépendance et à celle de la Cour de cassation. Pour cette raison aussi, la Cour ne peut répondre à la question posée.

A.2.3.1. Dans son mémoire en réponse, la s.a. Borsumij Belgium déclare que l'Etat belge confond la procédure en annulation devant la Cour avec la procédure préjudicielle, car elle ne comprend pas l'exception soulevée par le Conseil des ministres concernant l'absence d'intérêt. Il est évident que l'appelante a un intérêt et qu'elle est directement et défavorablement affectée dans sa situation. L'abrogation de l'article 43 par la loi du 28 décembre 1992 n'a aucune influence sur l'intérêt de l'appelante, puisque celle-ci subit encore toujours les effets défavorables de cette disposition. La thèse défendue par le Conseil des ministres n'est pas correcte étant donné qu'elle signifierait que le législateur n'aurait jamais à se justifier s'il veille ensuite à ce que la loi litigieuse soit abrogée pour l'avenir. L'appelante fait référence à cet égard à la jurisprudence de la Cour. De même, le fait que la constitutionnalité de l'article 70, § 1er, du Code de la T.V.A. ne soit pas contestée ne change rien à l'affaire, selon l'appelante. En outre, l'éventuelle inconstitutionnalité, en raison de son montant disproportionné, d'une amende égale à 200 p.c. de la taxe sur la valeur ajoutée, telle que prévue à l'article 70, § 1er, du Code de la T.V.A., aurait *a fortiori* pour conséquence l'inconstitutionnalité de l'obligation solidaire pour une autre personne que le redevable *sensu stricto*.

De même, l'argument avancé par le Conseil des ministres selon lequel le juge *a quo* n'attendrait de la Cour qu'une interprétation et non un contrôle de constitutionnalité est inexact, selon l'appelante. Elle souligne que l'Etat belge a omis de défendre sa propre interprétation devant le juge *a quo*. Lorsque l'Etat persiste dans une interprétation inconstitutionnelle, ceci ne saurait priver la Cour de son pouvoir de contrôle.

A.2.3.2. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres maintient son point de vue selon lequel la Cour n'est pas compétente pour répondre aux questions posées. En effet, si l'on suit l'interprétation de l'appelante, l'inconstitutionnalité de la figure juridique de la qualité de codébiteur résulterait de l'absence d'un fondement juridique à cet égard. Le Conseil des ministres estime qu'« un tel défaut est généralement applicable à tout justiciable, sans viser une différence de traitement déterminée, et que cela exclut dès lors les discriminations visées ici ». Il semble au Conseil des ministres que statuer sur une telle inconstitutionnalité ne relève pas des missions de la juridiction.

Le Conseil des ministres souligne ensuite que les mesures en cause concernent un impôt indirect, qui ne touche pas directement les personnes mais bien les fournitures de biens et de services. Le mécanisme de la déduction et le mode de paiement de la taxe à l'Etat rendent la T.V.A. fondamentalement différente d'autres impôts. La T.V.A. n'étant pas liée aux personnes, les personnes qui se trouvent dans une situation identique ne doivent pas, en principe, être taxées de façon égale. L'article 43 du Code de la T.V.A. est important pour les biens et les services exportés mais non pour l'exportateur. Le Conseil des ministres estime par conséquent que les discriminations soulevées par l'appelante méconnaissent la nature et la sphère d'application de la T.V.A.

A.2.4.1. Le Conseil des ministres déclare que l'article 43 du Code de la T.V.A. favorise l'intérêt général et plus particulièrement les exportations belges, qui constituent une source importante de prospérité de notre société. Les autorisations devaient par conséquent être accordées de la manière la plus souple possible. Le Conseil des ministres fait référence aux anciens articles 52 et 53 du Code de la T.V.A. (les actuels articles 54, 54bis et 51bis) qui contiennent également le principe de la responsabilité solidaire, ce qui prouve le caractère général de cette figure juridique dans la législation de la T.V.A. Selon le Conseil des ministres, ceci est à mettre au compte de la spécificité du régime de la T.V.A., dans lequel l'assujéti, au niveau auquel il intervient, n'agit qu'en tant que percepteur et non comme celui qui supporte la taxe, de sorte qu'un régime de T.V.A. ne peut fonctionner correctement que si l'obligation de facturation est garantie. Le Conseil des ministres fait référence à

cet égard à la jurisprudence de la Cour de cassation acceptant les formalités strictes en matière de factures. Le Conseil des ministres considère que toute autre attitude augmenterait considérablement la sensibilité à la fraude de ce système de taxation et porterait indirectement atteinte à ses principes de neutralité, de transparence ou à sa capacité de demeurer étrangère au prix de revient et au bénéfice brut. Puisque toute facture à la sortie constitue également une pièce à l'entrée, au stade suivant du circuit économique, le contrôle de l'application de cette taxe ne pourrait plus être garanti en cas d'attitude trop accommodante.

A.2.4.2. L'appelante rétorque que le fait qu'une même loi applique fréquemment une sanction déterminée n'apporte pas en soi la justification que cette sanction ou cette méthode de contrôle serait proportionnée à l'objectif poursuivi. L'argument du Conseil des ministres concernant le caractère spécifique de la taxe sur la valeur ajoutée ne peut pas non plus être retenu, étant donné que cela ne justifie pas qu'un maillon doive être responsable pour la totalité de la T.V.A. ou que la totalité de la charge de la taxe doive être supportée par ce seul maillon lorsqu'un autre maillon de la chaîne adopte un comportement frauduleux ne permettant plus la perception de la taxe au niveau de tous les autres maillons.

A.2.5.1. Le Conseil des ministres observe que l'obligation de paiement d'une amende fiscale trouve son origine dans la loi et est donc liée au fait matériel de l'infraction. Les amendes administratives sont encourues par le seul fait de l'infraction, indépendamment de la bonne foi, de l'erreur matérielle ou de l'erreur en droit de l'intéressé. Cette exigibilité d'office des amendes fiscales administratives a pour conséquence, selon le Conseil des ministres, que les personnes que la loi désigne comme contrevenants ne sauraient prétendre n'être pas coupables. Sinon, les prérogatives du pouvoir judiciaire seraient transférées au pouvoir exécutif.

Le Conseil des ministres fait référence à la jurisprudence de la Cour et à celle de la Cour de cassation en matière d'amendes administratives, par suite desquelles les tribunaux acquièrent le pouvoir d'apprécier l'opportunité et la hauteur des amendes fiscales imposées et, le cas échéant, de les réduire ou de les remettre. Selon le Conseil des ministres, cela ne prive toutefois pas cette peine de « sa place dans le domaine civil, ni de sa nature ». Il appartient par conséquent au pouvoir judiciaire de tenir compte de l'infraction intentionnelle ou non du fournisseur.

A.2.5.2. La s.a. Borsumij Belgium estime, dans son mémoire en réponse, que toutes ces considérations concernant les amendes fiscales administratives ne sont pas pertinentes en l'espèce et n'ont aucune répercussion sur le traitement inégal qu'elle dénonce.

A.2.5.3. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres déclare ne pas voir pourquoi on ne pourrait pas donner à la figure juridique de la qualité de codébiteur la nature d'une sanction administrative, spécialement lorsque l'on tient compte du but de la mesure et du caractère général de cette figure juridique dans le Code de la T.V.A. Etant donné que chaque Etat ne bénéficie d'un pouvoir illimité en matière de taxation qu'à l'intérieur de ses propres frontières, il est évident qu'un législateur prudent opte pour un formalisme préventif. Selon le Conseil des ministres, il n'est pas si sûr que la Cour de justice se préoccuperait de la figure juridique de la qualité de codébiteur, étant donné que les sanctions n'appartiennent pas encore à « l'acquis juridique journalier européen ».

A.2.6. Le Conseil des ministres conclut que si l'article 43 du Code de la T.V.A. aboutissait à un traitement inégal, il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés et l'objectif poursuivi.

A.2.7.1. Le Conseil des ministres souligne qu'en modifiant l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A. par la loi du 22 décembre 1989, le législateur entendait rassembler toutes les amendes du Code de la T.V.A., y compris celles qui étaient prévues précédemment à l'article 60, alinéa 1er, et à l'article 61, §§ 4 et 6, ainsi qu'à l'article 63, alinéa 1er, du Code de la T.V.A. Suite à la modification de l'article 70, § 4, par la loi du 22 juillet 1993, le Roi a été déclaré compétent pour fixer un barème comportant plusieurs échelons, ce qui a été fait par l'arrêté royal n° 44 du 21 octobre 1993. La référence à l'article 43 du Code de la T.V.A. dans l'article 70, § 4, insérée par un amendement du Gouvernement lors de la discussion du projet de loi, avait pour but, dit le Conseil des ministres, de veiller à ce que soient respectées les conditions posées dans cet article. Le législateur estimait en effet que le fait de ne pas respecter une des formalités ne devait pas être sanctionné par le refus de la franchise mais par une amende modérée.

Concrètement, le Conseil des ministres considère que si l'article 70, § 4, aboutissait à une violation du principe d'égalité, « cette discrimination peut tout de même présenter un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés et l'objectif poursuivi ».

A.2.7.2. Dans son mémoire en réponse, l'appelante déclare ne pas comprendre ce que le Conseil des ministres veut démontrer par ces considérations concernant l'article 70, § 4, alinéa 1er, du Code de la T.V.A., puisque la question préjudicielle concerne l'article 70, § 4, alinéa 2, du même Code.

A.3. Par ordonnance du 28 novembre 2001, la Cour a invité le Conseil des ministres à « fournir des explications quant à l'utilité des formalités, imposées aux fournisseurs, visées dans l'article 23 autrefois en vigueur de l'arrêté royal n° 18 du 27 décembre 1977 ' relatif aux exemptions concernant les exportations de biens et de services, en matière de taxe sur la valeur ajoutée ', et à préciser, en particulier, de quelle manière et dans quelle mesure elles sont susceptibles de contribuer à éviter le risque de fraude ».

A.4. Dans son mémoire complémentaire, le Conseil des ministres s'étend tout d'abord sur le mécanisme de la franchise, qui est toujours partielle en fonction des exportations réalisées par rapport au chiffre d'affaires total, et pour laquelle une autorisation doit être délivrée par l'administration. En vue du contrôle de cette franchise partielle, le titulaire d'une autorisation doit tenir une comptabilité particulière et doit, chaque fois qu'il souhaite invoquer la franchise, adresser un bon de commande à son cocontractant et faire figurer ce bon de commande dans sa comptabilité. Ces bons de commande ont donc une fonction de contrôle en ce qui concerne les titulaires d'une autorisation de franchise.

Pour les cocontractants de ces titulaires d'une autorisation de franchise, la franchise implique une dérogation au principe de l'exigibilité de la taxe. Par conséquent, ces fournisseurs ou prestataires de services doivent eux aussi pouvoir justifier pourquoi la T.V.A. n'est pas due et ils doivent donc être en possession d'un bon de commande sur lequel doivent figurer les coordonnées détaillées de l'autorisation. S'agissant des cocontractants des titulaires d'une autorisation de franchise, ces bons de commande ont donc une fonction justificative. Le Conseil des ministres en conclut que les bons de commande ont tout à la fois une fonction de contrôle et une fonction de justification, celles-ci ayant pour objectif commun d'éviter l'application abusive de la franchise. Le Conseil des ministres fait également référence à la jurisprudence constante de la Cour de justice, qui admet que les franchises, qui dérogent au principe général selon lequel la T.V.A. est perçue sur chaque fourniture de biens ou de services, sont de stricte interprétation et doivent donc être organisées de manière restrictive ou tout au moins très prudente. Le Conseil des ministres rappelle que le régime de T.V.A. en cause est très sensible à la collusion et que le contrôle instauré par le législateur est basé sur une confrontation entre les intérêts particuliers au nom d'un intérêt supérieur.

A.5. A l'audience, l'appelante réfute cette argumentation.

Il est clair que l'obligation du fournisseur au paiement de la T.V.A. à concurrence de 100 p.c. pour les fournitures livrées par lui à un client qui a demandé l'application de l'article 43 du Code de la T.V.A. ne sera jamais pertinente au regard de la finalité de la formalité en cause et des effets de l'infraction à celle-ci qui y sont nécessairement liés (infraction du reste commise en premier lieu par le titulaire de l'autorisation) sur le mécanisme de contrôle de la T.V.A., et cela simplement déjà pour les deux motifs suivants.

Premièrement, le dépassement des pourcentages de l'autorisation de franchise peut en effet causer tout au plus un préjudice de 25 p.c. ou de 10 p.c. au Trésor, de sorte que l'obligation au paiement de 100 % pour les fournitures livrées est pour cette seule raison déjà hors de proportion.

Deuxièmement, il existe une mesure de rechange tout aussi efficace et ayant des conséquences moins lourdes.

- B -

B.1.1. Les questions préjudicielles concernent les articles 43 et 70, § 4, alinéa 2, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la T.V.A.), tels qu'ils étaient en vigueur en 1991.

L'article 43 était libellé comme suit :

« Les assujettis peuvent se faire livrer dans le pays ou importer, en franchise de la taxe, soit les biens qu'ils destinent à l'exportation, soit les matières premières et les matières auxiliaires entrant dans la fabrication de ces biens et se faire fournir, en franchise de la taxe, les services qui concourent à cette fabrication.

Les conditions et les critères d'application du présent article sont fixés par le Roi. »

L'article 70, § 4, alinéa 2, disposait :

« Les personnes qui ne sont pas tenues au paiement de la taxe, mais auxquelles des obligations sont imposées par les articles 39 à 43, 50 à 52 et 58 ou par les arrêtés pris en exécution de ces articles, sont en outre, en cas d'infraction constatée à leur charge, solidairement responsables du paiement de la taxe, des intérêts et des amendes encourues. Lorsqu'il s'agit de biens introduits irrégulièrement dans le pays, cette responsabilité solidaire s'étend aux personnes qui ont participé à l'importation frauduleuse ou à la tentative d'importation frauduleuse, au détenteur des biens et, le cas échéant, à la personne pour le compte de qui ce détenteur a agi. »

B.1.2. L'article 43, alinéa 1er, du Code de la T.V.A., tel qu'il était en vigueur jusqu'à son abrogation par l'article 49 de la loi du 28 décembre 1992, accorde une franchise de la T.V.A. dans la phase qui précède l'exportation. Un assujetti peut invoquer la franchise de la T.V.A. pour certaines opérations effectuées pour son propre compte, à savoir, premièrement, pour l'importation et l'achat en Belgique de biens destinés à être exportés dans l'état dans lequel ils ont été importés ou achetés et, deuxièmement, pour l'importation et l'achat en Belgique de matières premières et de matières auxiliaires entrant dans la fabrication de biens destinés à l'exportation ainsi que pour les services fournis pour son compte qui concourent à cette fabrication. Le fournisseur pourra par conséquent lui fournir ces biens, matières premières et matières auxiliaires, en franchise de la T.V.A.

L'article 43, alinéa 2, du Code de la T.V.A. habilite le Roi à fixer les conditions et les critères d'application de cette franchise, ce qui a été fait par les articles 19 à 23 de l'arrêté royal n° 18 du 27 décembre 1977 relatif aux exemptions concernant les exportations de biens et de services, en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

La franchise est accordée s'il est satisfait aux conditions et critères définis aux articles 20 et 21 de l'arrêté royal précité. L'assujetti doit demander le bénéfice de la franchise par écrit à l'Administration (article 22). L'autorisation de franchise est valable un an, mais elle est renouvelable. Certaines obligations sont imposées à l'assujetti, dénommé aussi « le titulaire de l'autorisation », à savoir la tenue d'une comptabilité permettant à l'Administration d'exercer un contrôle et la transmission aux fournisseurs d'un bon de commande portant certaines mentions.

Des obligations sont également imposées au fournisseur de biens ou au prestataire de services, à savoir, premièrement, la numérotation, suivant une série ininterrompue de numéros, des bons de commande qu'il reçoit, ainsi que la conservation de ces bons et, deuxièmement, l'apposition de la formule prescrite sur les factures qu'il délivre (article 23, § 1er). Le fournisseur de biens ou le prestataire de services est déchargé de toute responsabilité si le bon de commande qu'il a reçu est régulier et s'il a respecté ces obligations (article 23, § 2).

L'Administration peut retirer l'autorisation si les conditions ne sont pas respectées ou si l'autorisation a été obtenue par suite de déclarations inexactes (article 24). La personne exclue du bénéfice de la franchise par suite de l'inobservation des formalités prescrites peut être relevée totalement ou partiellement de la déchéance encourue, par le ministre des Finances ou son délégué (article 25).

B.1.3. En vertu de l'article 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A., tel qu'il a été modifié par l'article 34 de la loi du 22 décembre 1977 et par l'article 124 de la loi du 22 décembre 1989, et tel qu'il était en vigueur jusqu'à sa modification par la loi du 28 décembre 1992, les personnes qui ne sont pas tenues au paiement de la taxe, mais auxquelles des obligations sont imposées par l'article 43 du Code de la T.V.A. ou par les arrêtés pris en exécution de cet article, sont solidairement responsables du paiement de la taxe, des intérêts et des amendes encourues, en cas d'infraction constatée à leur charge.

B.1.4. Parce que ce système s'avéra insuffisamment étanche à la fraude (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 684/1, p. 46), l'article 43 du Code de la T.V.A. fut abrogé par l'article 49 de la loi du 28 décembre 1992. L'article 70, § 4, fut adapté en conséquence par la même loi.

B.2. Il ressort des faits de la cause et des motifs énoncés par le juge *a quo* que les questions préjudicielles portent sur la constitutionnalité des articles 43 et 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A., alors en vigueur, interprétés en ce sens que ces dispositions contiendraient le fondement juridique permettant de rendre solidairement responsable de l'acquittement des taxes, des amendes et des intérêts, le fournisseur d'un assujetti titulaire d'une autorisation lorsque ce dernier a invoqué abusivement la franchise visée à l'article 43 et que le fournisseur, de manière non intentionnelle, n'a pas respecté les obligations administratives qui lui étaient imposées. Etant donné qu'elles concernent donc la même problématique juridique, les deux questions préjudicielles seront traitées conjointement.

B.3.1. Le Conseil des ministres allègue tout d'abord « le défaut d'intérêt de la part de la juridiction *a quo* », étant donné que l'article 43 du Code de la T.V.A. a été abrogé à partir du 1er janvier 1993 par l'article 49 de la loi du 28 décembre 1992 et qu' « il semble au Conseil des ministres que le dialogue entre la Cour constitutionnelle et la juridiction *a quo* ne puisse dès lors plus porter ses fruits ».

B.3.2. La loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage n'exige pas que le juge *a quo* justifie d'un « intérêt » pour poser une question préjudicielle. Il appartient en principe au juge *a quo* de déterminer les normes applicables au litige qui lui est soumis. L'exception soulevée par le Conseil des ministres est rejetée.

B.4.1. Le Conseil des ministres allègue ensuite que les questions font seulement référence de manière générale aux principes du droit commun et qu'elles ne permettraient pas à la Cour de procéder à une comparaison de situations.

B.4.2. Le contrôle des normes législatives au regard des articles 10 et 11 de la Constitution qui est confié à la Cour exige que la catégorie de personnes dont la

discrimination éventuelle est alléguée fasse l'objet d'une comparaison pertinente avec une autre catégorie.

B.4.3. La référence, contenue dans la seconde question préjudicielle, au fait que « dans les autres codes fiscaux » il ne serait pas question d'une « telle qualité automatique de codébiteur » ne permet pas à la Cour de délimiter de manière suffisamment précise les catégories de personnes à l'égard desquelles existerait une discrimination.

Faute d'une catégorie clairement identifiable de personnes comparables dans le droit fiscal, la Cour ne peut examiner si les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés dans cette perspective.

B.4.4. Il ressort de la référence au droit civil qui est contenue dans les deux questions que c'est la règle définie à l'article 1202 du Code civil qui est visée, selon laquelle la solidarité ne se présume point mais doit être expressément stipulée ou avoir lieu de plein droit. En droit civil, un contractant n'est en principe pas solidairement responsable des obligations et des dettes de son cocontractant.

Une différence de traitement est ainsi créée entre les contractants, selon que leur cocontractant est un contractant ordinaire ou est titulaire d'une autorisation de franchise dans le cadre de l'article 43 du Code de la T.V.A. précédemment en vigueur. Alors qu'un contractant n'est généralement pas solidairement responsable, en droit civil, des dettes de son cocontractant, un fournisseur qui ne respecte pas certaines des obligations administratives qui lui sont imposées dans le cadre de la législation sur la T.V.A. est solidairement responsable de la dette fiscale de son cocontractant titulaire d'une autorisation.

La Cour examinera exclusivement sous cet angle les questions posées.

B.5. La Cour ne peut se prononcer sur le caractère justifié ou non d'une différence de traitement au regard des articles 10 et 11 de la Constitution que si cette différence est imputable à une norme législative. A cet égard, il y a lieu de relever que lorsqu'un législateur

délègue, il faut supposer, sauf indication contraire, qu'il n'entend habiliter le délégué qu'à faire de son pouvoir un usage conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Compte tenu de la responsabilité solidaire du fournisseur instaurée par l'article 70, § 4, alinéa 2, il apparaît que l'article 43 litigieux peut être interprété en ce sens qu'il habilite le Roi à imposer des obligations administratives strictes au fournisseur d'un titulaire d'autorisation, en cas d'application de la franchise visée.

B.6. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.7.1. En accordant la franchise visée à l'article 43 du Code de la T.V.A., le législateur entendait éviter aux exportateurs des problèmes de préfinancement et stimuler ainsi les exportations (*Doc. parl.*, Chambre, S.E., 1968, n° 88/15, p. 127). En affranchissant aussi de la T.V.A. les fournitures de biens et de services dans la phase commerciale préalable à l'exportation, il étendait la franchise de la taxe à plusieurs intéressés, afin de grever ainsi le moins possible les exportations par un préfinancement.

L'alinéa 2 de cette disposition a été inséré par un amendement, au cours des travaux préparatoires, afin que « les modalités et les critères d'application de cette disposition [soient] fixés par le Roi pour que chacun sache dans quelles conditions il peut invoquer cette franchise » (*Doc. parl.*, Sénat, 1968-1969, n° 455, p. 154).

La référence à l'article 43 dans l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A. tendait, selon les travaux préparatoires, « à assurer l'exécution des conditions auxquelles seront subordonnées [...] les importations de biens qui seront effectuées en franchise par application de l'article 43.

L'accomplissement de certaines formalités ne doit pas être une condition pour bénéficier de la franchise. L'omission de l'une de ces formalités ne doit pas être sanctionnée par le refus de la franchise, mais par une amende modérée » (*Doc. parl.*, Sénat, 1968-1969, n° 455, p. 206; *Doc. parl.*, Chambre, S.E., 1968, n° 88/25, p. 14).

B.7.2. Il ressort de ce qui précède que le législateur a voulu, par la mesure en cause, responsabiliser le fournisseur du titulaire de l'autorisation visé à l'article 43 du Code de la T.V.A., compte tenu du rôle important joué par ce fournisseur dans l'application correcte de la franchise accordée par le législateur, et qu'il a voulu ainsi prévenir la fraude.

B.8. La distinction entre les catégories de personnes définies au B.4.4 repose sur un critère objectif, à savoir le fait d'être ou non soumis au régime de la T.V.A.

B.9. Compte tenu du caractère spécifique de la T.V.A., qui est une taxe sur la consommation perçue à l'occasion de chaque livraison de biens ou prestation de services, et de la relation particulière existant entre les assujettis et l'Administration de la T.V.A., qui fait que les assujettis interviennent en tant qu'intermédiaires dans la perception de la taxe, le législateur peut traiter des contractants, dans le cadre de la législation sur la T.V.A., en ce qui concerne l'obligation à la dette de l'impôt élué, aux amendes et aux intérêts, autrement qu'il ne traite les contractants, dans le cadre du droit civil, en ce qui concerne leur obligation à la dette en matière contractuelle.

Il en est d'autant plus ainsi dans le cadre de la mesure litigieuse, qui implique une franchise de la taxe dans la phase préalable à l'exportation, puisque l'administration ne peut vérifier l'application correcte de la franchise que si le fournisseur aussi bien que l'exportateur remplissent leurs obligations administratives. Le fournisseur du titulaire d'une autorisation de franchise, qui connaît préalablement la sanction de la responsabilité solidaire, sera donc incité à respecter ses obligations, en sorte que la mesure est pertinente par rapport à l'objectif.

B.10.1. Même s'il est légitime que le législateur tende à prévenir la fraude et prenne ainsi suffisamment de précautions, afin qu'une franchise puisse être appliquée seulement si les

conditions auxquelles elle est subordonnée sont remplies, il doit cependant veiller à ce que les mesures prises n'excèdent pas ce qui est nécessaire à cette fin. La Cour examine donc si la mesure litigieuse n'est pas disproportionnée lorsqu'elle est appliquée à un fournisseur défaillant d'un client assujetti qui invoque, indûment et à l'insu de ce fournisseur, une franchise de la T.V.A., conformément à l'article 43 du Code de la T.V.A. autrefois en vigueur.

B.10.2. Il ressort tant de l'article 23, § 2, de l'arrêté royal n° 18 que de l'article 70, § 4, alinéa 2, du Code de la T.V.A. que si le fournisseur avait rempli correctement ses obligations administratives, il n'aurait commis aucune infraction et n'aurait par conséquent pu être tenu pour solidairement responsable. La constatation qu'un fournisseur a commis une infraction non intentionnelle ne change rien au fait qu'il a, par sa négligence, rendu plus difficile la découverte de la fraude fiscale par l'administration. La sévérité de la sanction, lorsque le manquement du fournisseur ne constitue pas une faute grave ou est dû à sa négligence ou encore lorsqu'il ne peut être établi que l'infraction a été commise en vue d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe, n'est pas suffisante pour conclure à une disproportion. Les obligations imposées au fournisseur procèdent en effet de la nécessité de protéger les finances de l'Etat contre ceux qui pourraient les obérer par leur négligence ou par des abus, au moyen d'un système de contrôle qui ne peut être efficace sans une certaine rigidité.

B.10.3. Les questions appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 43 de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il était en vigueur jusqu'à son abrogation par la loi du 28 décembre 1992, et l'article 70, § 4, alinéa 2, du même Code, en tant qu'il renvoyait, avant sa modification par la même loi, à la disposition précitée, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 12 juin 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts