Numéro du rôle : 4292
Arrêt n° 79/2008 du 15 mai 2008

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances et aux articles 70 et 84 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges P. Martens, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 11 septembre 2007 en cause de l'Etat belge contre la SA « La Sauvenière », dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 20 septembre 2007, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Interprétés comme ne permettant pas au juge statuant en matière fiscale saisi d'un rejet par le ministre des finances ou le fonctionnaire délégué par lui d'une réclamation en réduction ou remise d'amendes de nature répressive prévues par les lois d'impôt (notamment par les articles 70, 71, 72 et 84 du code TVA et les dispositions des arrêtés royaux N° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA et N° 44 du 21 octobre 1993 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de TVA), de réduire ou de remettre lui-même ces amendes, alors qu'il laisse cette latitude au ministre des finances à qui il confère le pouvoir de statuer sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentation de droit à titre d'amende, l'article 9 de l'arrêt du Régent du 18 mars 1831, de même que les articles 70 et 84 du code de la TVA qui empêcheraient sa mise en œuvre sur le plan judiciaire, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 16 avril 2008 :

- a comparu Me I. Marcotty *loco* Me B. Lespire, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Martens et T. Merckx-Van Goey ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

En raison des difficultés qu'elle a éprouvées dans le paiement de ses dettes de TVA, la partie intimée devant le juge *a quo* s'est vu infliger des amendes réduites et des amendes forfaitaires fixes pour dépôt tardif de déclaration. Le taux des amendes proportionnelles infligées implique que les infractions n'ont pas été commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe.

Cette partie a introduit le 29 avril 2003 auprès du ministre des Finances une demande tendant à la réduction des amendes infligées. Par lettre du 8 octobre 2003, le directeur régional de la TVA a, au nom du ministre, rejeté la demande.

Le 21 novembre 2003, la même partie a saisi le Tribunal de première instance de Namur d'un recours à l'encontre des amendes et intérêts qui lui ont été appliqués.

Selon le Tribunal, les amendes fiscales présentent un caractère pénal, de sorte que les tribunaux doivent pouvoir exercer sur elles un contrôle de pleine juridiction et en contrôler la proportionnalité, ce qui implique qu'ils doivent disposer du même pouvoir que l'administration, notamment en ce qui concerne le pouvoir de remise totale ou partielle de l'amende prévu par l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831. Le Tribunal s'est dès lors reconnu compétent pour moduler les amendes prévues par le Code de la TVA et ses arrêtés d'exécution. Par ailleurs, ce même Tribunal a considéré que, compte tenu du caractère pénal des amendes fiscales appliquées, il pouvait sanctionner le dépassement du délai raisonnable dans lequel une personne a le droit d'être jugée. Il a estimé que les amendes appliquées n'étaient pas, en l'espèce, exagérées mais qu'il y avait néanmoins lieu, pour encourager les efforts de l'assujetti, à remise des amendes appliquées sur tous les comptes spéciaux et relevés de régularisation ouverts à son nom depuis le début de son activité et entièrement apurés.

L'Etat belge a fait appel de ce jugement au motif que le juge ne pouvait déroger au barème des amendes proportionnelles fixé par l'arrêté royal n° 41 pris en exécution des articles 70, § 4, et 84, alinéa 3, du Code de la TVA.

La Cour d'appel constate que les amendes litigieuses constituent, par leur taux et leur caractère répressif, des sanctions de nature répressive. Elle relève par ailleurs que, dans son arrêt n° 138/2006 du 14 septembre 2006, la Cour constitutionnelle a considéré que l'article 23, alinéa 1er, de la loi du 22 octobre 1997 « relative à la structure et aux taux des droits d'accise sur les huiles minérales » viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il ne permet pas au juge pénal de moduler l'amende prévue par cette disposition s'il existe des circonstances atténuantes.

Le juge *a quo* constate ensuite que l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 attribue au ministre des Finances le pouvoir de statuer sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amende, autres que celles prononcées par le juge.

Au cours des travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999 « relative au contentieux en matière fiscale », il fut certes question de retirer cette compétence au ministre des Finances afin de la confier aux cours et tribunaux. Néanmoins, ce projet n'a pas abouti au motif que l'intervention du pouvoir judiciaire fut considérée comme trop lourde et qu'il n'appartenait pas au juge de déroger à la loi de quelque manière que ce soit.

Selon le juge *a quo*, cette position semble peu compatible avec le principe général de droit pénal qui exige que rien de ce qui appartient au pouvoir d'appréciation de l'administration n'échappe au pouvoir du juge.

Par conséquent, il estime nécessaire de poser la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Position du Conseil des ministres

A.1. Les amendes fiscales peuvent revêtir un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Le juge *a quo* semble considérer que le caractère pénal des amendes infligées

résulte de la présence cumulée de deux critères, à savoir le taux et le caractère dissuasif de l'amende. Au regard de ces critères, les amendes non proportionnelles ne peuvent toutefois pas être considérées comme pénales.

Par ailleurs, la partie intimée devant le juge *a quo* n'a pas attendu la décision du ministre des Finances relative à la remise des amendes qui lui furent infligées pour introduire un recours devant le Tribunal de première instance de Namur.

Le juge *a quo* n'a donc pas été saisi d'une demande de remise d'amendes fiscales qui aurait été écartée par le ministre des Finances ou son délégué. Il convient néanmoins, à titre subsidiaire, d'envisager la question préjudicielle au regard du pouvoir de grâce accordé au ministre des Finances par l'arrêté du Régent du 18 mars 1831.

A.2. L'applicabilité en matière fiscale de l'article 6.1 de la Convention européenne implique qu'une juridiction indépendante et impartiale doit pouvoir se livrer à un contrôle de pleine juridiction sur les amendes fiscales infligées au contribuable.

Toutefois, la Cour européenne n'a pas défini clairement la portée du contrôle de pleine juridiction. Celui-ci implique incontestablement le pouvoir de statuer tant en fait qu'en droit. Il inclut également le contrôle de proportionnalité de la sanction infligée par rapport à la gravité des faits reprochés. Mais il ne ressort d'aucun arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme que le juge pourrait, sur la base du principe de proportionnalité, réduire le montant de l'amende en dessous du barème légal. Au contraire, dans son arrêt *Malige c. France* du 23 septembre 1998, la Cour européenne a estimé que le contrôle du respect par le législateur du principe de proportionnalité, lors de l'élaboration de l'échelle des sanctions applicables, constitue un contrôle suffisant au regard de l'article 6 de la Convention.

A.3. Dans son arrêt *Silvester's Horeca c. Belgique*, du 4 mars 2004, la Cour européenne ne s'est pas satisfaite du contrôle restreint de légalité, ne comportant ni contrôle de proportionnalité ni contrôle d'opportunité, exercé par le juge belge dans une contestation relative à l'importance d'une amende administrative. Il n'y a pas eu de contrôle de pleine juridiction dès lors que la partie requérante n'a pas pu s'adresser à un juge compétent pour apprécier l'opportunité de l'amende qui lui avait été infligée ou pour accorder la remise complète ou partielle de cette amende. Dans cet arrêt, la Cour européenne avait toutefois relevé l'évolution ultérieure favorable de la jurisprudence belge. Il s'ensuit que seule une portée limitée peut être conférée à cet arrêt, compte tenu de ce qu'il fut rendu en tenant compte de la jurisprudence belge de l'époque.

A.4. Même dans une interprétation extensive, le contrôle de « pleine juridiction » ne devrait pas pouvoir aboutir à permettre au juge de contrôler l'opportunité de l'amende fiscale infligée par l'administration. En effet, il faut garder à l'esprit que l'administration fiscale ne peut exercer arbitrairement son pouvoir de remise, mais est liée tant par le principe de légalité que par les principes de bonne administration.

Il importe essentiellement que le juge puisse vérifier la proportionnalité de la sanction administrative au regard de l'infraction commise et y substituer, le cas échéant, la sanction qu'il estime la plus appropriée. Toutefois, le juge pénal ne peut invoquer l'article 6 de la Convention pour apprécier l'opportunité d'une sanction ou pour modérer celle-ci si l'administration elle-même n'est pas dotée d'un tel pouvoir.

A.5. Dans plusieurs de ses arrêts, la Cour a exclu que le juge puisse contrôler l'opportunité de la sanction administrative. Tel est notamment le cas de l'arrêt n° 96/2002 du 12 juin 2002, où la Cour a reconnu au juge le pouvoir de moduler l'amende fiscale imposée, mais uniquement dans les limites assignées à l'administration par les articles 70, § 2, et 84, alinéa 3, du Code de la TVA. Or, ces dispositions n'attribuent pas à l'administration le pouvoir de réduire ou de remettre l'amende en fonction de circonstances particulières et limitent l'intervention de l'administration à fixer l'amende au minimum réglementaire. Le juge ne peut dès lors avoir un pouvoir d'appréciation que l'administration ne possède pas. Ainsi, la Cour ne reconnaît pas au juge le pouvoir de contrôler l'opportunité de la sanction, c'est-à-dire de substituer son appréciation à celle de l'administration, et ne lui permet pas de statuer en équité.

Quant à l'arrêt n° 138/2006 du 14 septembre 2006, il a été rendu à propos de sanctions relevant du droit pénal spécial. Après avoir relevé que le juge pénal ne peut réduire les amendes en deçà des limites prévues par la

législation douanière, la Cour constate que l'article 263 de la loi générale relative aux douanes et accises donne à l'administration la possibilité de transiger dans les cas où il existe des circonstances atténuantes. Elle en conclut que l'impossibilité pour le juge pénal de tenir compte des circonstances atténuantes n'est pas conciliable avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.6. Selon la Cour de cassation, le juge appelé à contrôler une sanction administrative à caractère pénal peut examiner la légalité et la proportionnalité de cette sanction. En revanche, il ne lui appartient pas d'apprécier l'opportunité de celle-ci ou le montant de l'amende qu'il ne peut donc réduire pour de simples motifs d'opportunité ou d'équité. Il s'ensuit que si l'amende appliquée correspond au minimum légal auquel l'administration ne peut elle-même renoncer, il n'appartient pas au pouvoir judiciaire d'aller au-delà de ce que permet la loi.

A.7. Le Code de la TVA envisage deux types de sanctions. Les premières constituent des peines correctionnelles pour lesquelles, contrairement à la législation douanière, il est permis de prendre en compte des circonstances atténuantes. Les secondes consistent en des amendes administratives pour lesquelles aucune circonstance atténuante ne peut entrer en ligne de compte.

L'article 84, alinéa 2, du Code de la TVA, avant sa modification par la loi du 15 mars 1999, conférait au ministre des Finances le pouvoir d'accorder remise ou réduction des amendes fiscales à la demande de leur débiteur ainsi que de conclure des transactions, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt.

L'article 57 de la loi du 15 mars 1999 a toutefois supprimé le pouvoir ministériel d'accorder des remises ou des réductions des amendes fiscales. L'objectif poursuivi était de décharger le ministre des Finances d'une mission parfois délicate et de confier cette tâche aux juridictions compétentes en matière fiscale. Au cours des travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999, l'intervention du pouvoir judiciaire fut cependant jugée trop lourde. Au surplus, le ministre des Finances avait fait remarquer que le pouvoir judiciaire ne pouvait déroger à la loi de quelque manière que ce soit. Si l'article 84 du Code de la TVA a donc bien été modifié, tel n'a pas été le cas de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 en vertu duquel le ministre des Finances, ainsi que le directeur régional qu'il a délégué à cet effet, demeurent compétents pour remettre ou réduire les amendes fiscales.

Le ministre des Finances est investi d'un pouvoir discrétionnaire d'appréciation. Il prend, en dehors de tout critère légal, une mesure de faveur qui est assimilée au droit de grâce et il n'est dès lors pas lié par les barèmes de réduction établis. Ce système ne peut être comparé au régime des circonstances atténuantes.

A peine de violer le principe de la séparation des pouvoirs, le juge ne peut substituer, à cet égard, son appréciation à la sanction légalement prévue et qui a été appliquée par le ministre des Finances ou son fonctionnaire délégué, sans qu'il soit constaté que l'administration ne pouvait raisonnablement infliger une amende administrative d'une telle importance.

Dans un arrêt du 29 mars 2006, la Cour d'appel de Liège a d'ailleurs considéré que la compétence fondée sur l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 est une procédure purement gracieuse qui ne peut être exercée que par le pouvoir exécutif. Le contrôle de pleine juridiction dévolu aux cours et tribunaux en la matière est limité à l'appréciation que l'administration peut être amenée à effectuer dans le cadre légal dont elle dispose. Si l'amende infligée correspond au minimum légal auquel l'administration ne peut pas renoncer, le pouvoir judiciaire ne peut dès lors aller au-delà de ce que la loi prévoit.

En outre, attribuer au juge un pouvoir de contrôle en pure opportunité priverait de tout son sens la compétence octroyée au ministre des Finances en la matière.

Enfin, les cours et tribunaux sont saisis d'une contestation relative à l'application d'une loi d'impôt, au sens de l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code judiciaire. Ils ne statuent donc pas dans le cadre d'un recours gracieux et n'interviennent pas en tant que juridiction d'appel de la décision rendue sur la base de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831.

A.8. A titre de comparaison, l'article 84*bis* du Code de la TVA confère au directeur régional de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines une compétence de décision exclusive en matière d'intérêts de retard. Il peut ainsi, sous certaines conditions, annuler ou réduire le montant des intérêts de retard dus.

Ce pouvoir s'apparente à un véritable droit de grâce puisque les assujettis ne bénéficient d'aucun droit subjectif à obtenir pareille exonération. Le contribuable est certes recevable à porter la contestation devant le juge ordinaire en vue d'obtenir l'annulation de la décision qu'il estime illégale ou disproportionnée. Le juge ne peut toutefois se substituer au directeur régional en vue d'exercer le pouvoir d'appréciation que la loi réserve à ce dernier.

A.9. Le Conseil des ministres souligne enfin que la législation en matière de TVA intègre le respect du principe de proportionnalité, prend en compte l'élément moral de l'infraction, en écartant toute réduction d'amende en cas d'intention avérée d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe, et n'autorise pas de transaction.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 « organique de l'administration des finances » et des articles 70 et 84 du Code de la TVA, interprétés en ce sens qu'ils ne permettent pas au juge, saisi d'un recours contre le rejet par le ministre des Finances ou son délégué d'une réclamation en réduction ou remise d'amendes de nature répressive, de réduire ou de remettre lui-même de telles amendes.

B.1.2. Il ressort de la décision de renvoi que le juge *a quo* est saisi d'une contestation portant sur le rejet d'une réclamation en réduction ou remise d'amendes prévues par le Code de la TVA.

La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.2.1. L'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 dispose :

« [Le ministre des Finances] statue sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge, et arrête les transactions entre l'administration et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par les lois ».

B.2.2. L'article 70 du Code de la TVA dispose :

« § 1er. Pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement.

Cette amende est due individuellement par chacune des personnes qui, en vertu des articles 51, §§ 1er, 2 et 4, 51*bis*, 52, 53, 53*ter*, 53*nonies*, 54, 55 et 58 ou des arrêtés pris en exécution de ces articles, sont tenues au paiement de la taxe.

§ 1*bis*. Quiconque a déduit indûment ou abusivement la taxe, encourt une amende égale au double du montant de cette taxe, dans la mesure où cette infraction n'est pas réprimée par le § 1er, alinéa 1er.

§ 2. Lorsque la facture ou le document en tenant lieu, dont la délivrance est prescrite par les articles 53, 53*octies* et 54, ou par les arrêtés pris en exécution de ces articles, n'a pas été délivré ou qu'il contient des indications inexactes quant au numéro d'identification, au nom ou à l'adresse des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération, avec un minimum de 50 EUR.

Cette amende est due individuellement par le fournisseur et par son cocontractant. Elle n'est cependant pas applicable lorsque les irrégularités peuvent être considérées comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations non constatées par des documents réguliers, comparés au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de documents réguliers, ou lorsque le fournisseur n'avait pas de raison sérieuse de douter de la qualité de non-assujetti du cocontractant.

Quand une personne encourt, pour une même infraction, à la fois l'amende prévue au § 1er et l'amende prévue au § 2, seule cette dernière est applicable.

§ 3. Lorsque le document d'importation, qui doit être présenté en vertu de l'article 52, contient des indications inexactes en ce qui concerne la nature ou la quantité des biens importés, le prix ou ses accessoires, le nom ou l'adresse de la personne dans le chef de qui le paiement de la taxe due pour l'importation peut ou doit avoir lieu, il est encouru une amende égale à deux fois le montant de cette taxe, avec un minimum de 50 EUR.

Cette amende est due solidairement par les personnes qui, en vertu de l'article 52, sont tenues au paiement de la taxe. Elle n'est cependant pas applicable lorsque l'irrégularité peut être considérée comme purement accidentelle.

Quand une personne encourt, pour une même infraction, à la fois l'amende prévue au § 1er et l'amende prévue au § 3, seule cette dernière est applicable.

§ 4. Les infractions aux articles 39 à 42, 52 à 54*bis*, 55, 56, § 2, 57, 58, 60 à 63, 64, § 4, 76, § 1er, 80 et 109, ou aux arrêtés pris en exécution de ces articles, autres que celles qui sont visées aux §§ 1er, 2 et 3, sont réprimées par une amende de 25 EUR à 2500 EUR par

infraction. Le montant de cette amende est fixé selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi.

Les personnes qui ne sont pas tenues au paiement de la taxe, mais auxquelles des obligations sont imposées par les articles 39 à 42, 52 à 54*bis* 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 en Belgique, cette responsabilité solidaire s'étend aux personnes qui ont participé à l'importation ou à la tentative d'importation, au détenteur des biens et, le cas échéant, à la personne pour le compte de qui ce détenteur a agi.

§ 5. Lorsqu'il est reconnu que la taxe a été acquittée sur une base insuffisante pour les biens et les services sujets à l'expertise visée à l'article 59, § 2, le débiteur de la taxe supplémentaire encourt une amende égale au montant de cette taxe lorsque l'insuffisance atteint ou dépasse un huitième de la base sur laquelle la taxe a été acquittée ».

B.2.3. L'article 84 du même Code dispose :

« La solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception de la taxe avant l'introduction des instances appartient au Ministre des Finances.

Le Ministre des Finances conclut les transactions avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt.

Dans les limites prévues par la loi, le montant des amendes fiscales proportionnelles prévues par le présent Code ou par les arrêtés pris pour son exécution, est fixé selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi ».

B.3.1. L'arrêté du Régent du 18 mars 1831 est un acte du pouvoir exécutif, comme le confirme l'article 2, alinéas 3 et 4, de l'acte de nomination du Régent du 24 février 1831 qui dispose :

« Le congrès exclusivement continuera à exercer les pouvoirs législatif et constituant; néanmoins le régent pourra exercer l'initiative par l'intermédiaire de ses ministres.

Le régent ne prendra part à l'exercice du pouvoir législatif que lorsque le congrès national aura été remplacé par la législature ordinaire ».

Ni l'article 26, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, ni aucune autre disposition constitutionnelle ou législative ne confèrent à la Cour le pouvoir d'examiner, à titre préjudiciel, la compatibilité d'un arrêté du Régent avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.3.2. Par ailleurs, les pouvoirs attribués au ministre des Finances par l'article 84 du Code de la TVA ne concernent pas, depuis la modification de cette disposition par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, le droit de remettre ou de réduire des amendes fiscales. Cette disposition est donc étrangère à la question de constitutionnalité soulevée par le juge *a quo*.

B.3.3. En ce qu'elle demande à la Cour de se prononcer sur la constitutionnalité de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, la question préjudicielle ne relève pas de la compétence de la Cour et, en ce qu'elle concerne l'article 84 du Code de la TVA, n'appelle pas de réponse.

B.4. Dans l'interprétation du juge *a quo*, l'article 70 du Code de la TVA interdit au juge, saisi d'un recours contre la décision du ministre des Finances ou de son délégué refusant de réduire ou de remettre une amende fiscale, de réduire ou de remettre lui-même l'amende contestée.

Cette interprétation est confirmée par les travaux préparatoires de la loi précitée du 15 mars 1999 au cours desquels il fut précisé :

« L'intervention du pouvoir judiciaire sur ce plan a été jugée trop lourde. En outre, le ministre fait remarquer qu'il n'appartient pas au pouvoir judiciaire de déroger à la loi de quelque manière que ce soit. Seul le pouvoir exécutif est, selon lui, en droit d'assumer la responsabilité politique en ces matières » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p. 18).

B.5. Les amendes fiscales prévues à l'article 70 du Code de la TVA ont pour objet de prévenir et de sanctionner les infractions commises par tous les redevables, sans distinction aucune, qui ne respectent pas les obligations imposées par ce Code. Elles ont donc un caractère répressif et sont de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.6.1. Il appartient au législateur d'apprécier s'il y a lieu de contraindre l'administration et le juge à la sévérité quand une infraction nuit particulièrement à l'intérêt général. Mais s'il

estime devoir permettre à l'administration de moduler l'importance de la sanction, rien de ce qui relève de l'appréciation de l'administration ne doit pouvoir échapper au contrôle du juge.

B.6.2. Il s'ensuit que l'article 70 du Code de la TVA est incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, s'il est interprété en ce sens qu'il n'autorise pas le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la décision administrative refusant la remise ou la réduction d'une amende fiscale.

Ce contrôle doit permettre au juge de vérifier si cette décision est justifiée en fait et en droit et si elle respecte l'ensemble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'administration, parmi lesquels le principe de proportionnalité.

B.6.3. Ainsi, lorsqu'il est saisi d'un recours contre une décision prise, en vertu de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, par le ministre des Finances ou son délégué, le juge doit pouvoir remettre ou réduire l'amende au même titre que le ministre des Finances ou son délégué.

B.7. Dans l'interprétation mentionnée en B.6.2, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

B.8. L'article 70 du Code de la TVA peut cependant recevoir une autre interprétation, selon laquelle cette disposition ne s'oppose pas à ce que le juge, saisi d'un recours contre la décision prise, en vertu de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, par le ministre des Finances ou son délégué, exerce une compétence de pleine juridiction lui permettant de contrôler tout ce qui relève de l'appréciation de l'administration.

Dans cette interprétation, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprété en ce sens qu'il interdit au juge d'exercer un contrôle de pleine juridiction sur la décision du ministre des Finances ou de son délégué refusant la remise ou la réduction de l'amende prononcée à l'encontre du redevable, l'article 70 du Code de la TVA viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

- Interprété en ce sens qu'il autorise le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la décision du ministre des Finances ou de son délégué refusant la remise ou la réduction de l'amende prononcée à l'encontre du redevable, l'article 70 du Code de la TVA ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 15 mai 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior