

Numéro du rôle : 7482
Arrêt n° 135/2021 du 7 octobre 2021

## ARRÊT

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives aux articles 51*bis*, § 4, et 70, §§ 1er et 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et à l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle, posées par le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée du président L. Lavrysen, des juges M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters et S. de Bethune, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite F. Daoût, et assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 9 novembre 2020, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 décembre 2020, le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ainsi que le principe de proportionnalité qu'[ils] contien[nen]t, dès lors que cette disposition prévoit une responsabilité entière et inconditionnelle et que le juge ne peut l'apprécier en fonction de la part de chacun dans la fraude fiscale ?

2) L'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA viole-t-il le principe de proportionnalité au sens des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle l'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA doit être considéré comme une sanction pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce sens qu'un fournisseur est solidairement responsable des impôts éludés par son client, même si le fournisseur n'a retiré aucun avantage patrimonial des faits ?

3) L'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA viole-t-il le principe de proportionnalité en ce que la responsabilité solidaire s'appliquerait également aux fournisseurs pour toute revente ultérieure effectuée par un de ses clients et pas seulement aux clients dans le cadre du chaîne de livraison ?

4) L'article 70, §§ 1er et 2, du Code de la TVA viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que le principe *non bis in idem* trouve une autre application en matière d'impôts sur les revenus qu'en matière de TVA, ce qui a pour effet que les contribuables qui font l'objet d'une perception à l'impôt sur les revenus et les contribuables qui font l'objet d'une perception de TVA sont traités différemment, étant donné que la Cour européenne des droits de l'homme juge que le principe *non bis in idem* reste applicable en cas de procédures successives (arrêt du 19 décembre 2017, *Ramda c. France*), alors que la Cour de justice de l'Union européenne, par ses arrêts du 20 mars 2018 (*Menci, Garlsson Real Estate SA*), admet qu'il est possible d'engager deux procédures distinctes et d'infliger deux sanctions, pourvu qu'il soit satisfait à certaines conditions ?

5) L'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle viole-t-il le principe de proportionnalité et le principe d'égalité consacrés par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle cet article permettrait de scinder des faits procédant d'une unité d'intention, certains faits afférents à une année étant poursuivis administrativement et certains faits afférents à une autre année étant poursuivis pénalement, et selon laquelle il s'ensuit qu'un justiciable peut, dans ce cas, se voir infliger tant une sanction administrative qu'une sanction pénale, alors qu'un justiciable pour lequel il est décidé, au cours de la concertation visée à l'article 29, § 3, du Code d'instruction criminelle, d'engager seulement des poursuites pénales en raison de l'unité d'intention, se voit uniquement infliger une sanction pénale, alors que cette distinction ne repose pas sur une justification raisonnable ?

6) L'article 70, §§ 1er et 2, du Code de la TVA viole-t-il le principe de proportionnalité et le principe d'égalité en ce qu'il prévoit la même peine pour la personne qui ne paie pas la TVA que pour celle qui paie la TVA, mais qui établit des facturées erronées ?

7) L'article 70, § 1er, du Code de la TVA viole-t-il le principe d'égalité et le principe de proportionnalité, qui est inhérent à celui-ci, ainsi que l'article 1er du Premier Protocole additionnel

à la Convention européenne des droits de l'homme en ce qu'il inflige une amende de 200 %, donc d'un montant incontestablement supérieur à celui de la TVA à récupérer ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Dranken Van Eetvelde », assistée et représentée par Me H. Vandebergh, avocat au barreau du Limbourg;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me K. Maenhout, avocat au barreau d'Anvers.

Par ordonnance du 16 juin 2021, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Y. Kherbache et M. Pâques, 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 30 juin 2021 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 30 juin 2021.

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*

L'administration fiscale a effectué auprès de la SA « Dranken Van Eetvelde » un contrôle fiscal concernant l'application de la TVA pour la période qui s'est écoulée entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2011. À l'issue de ce contrôle fiscal, une contrainte a été décernée le 10 décembre 2018, qui rend la SA « Dranken Van Eetvelde » solidairement responsable de la TVA éludée par ses clients, pour un montant de 141 665,30 euros, sur la base de l'article 51*bis*, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA). Par cette contrainte, l'administration fiscale inflige également, sur la base de l'article 70, § 2, du Code de la TVA, une amende de 347 000 euros pour des factures contenant des indications inexactes, et, sur la base de l'article 70, § 1er, du Code de la TVA, une amende de 283 320 euros pour TVA impayée.

Pour la période qui s'est écoulée entre 2012 et 2014, la SA « Dranken Van Eetvelde » a été condamnée, par un jugement du Tribunal de première instance de Flandre orientale, siégeant en matière pénale, du 18 juin 2019, à payer une amende de 20 000 euros, à majorer des décimes additionnels légaux, assortie pour la moitié de l'amende d'un sursis simple de trois ans, pour faux fiscaux et usage de faux en matière de TVA et d'impôts sur les revenus, et pour non-déclaration des revenus à l'impôt des sociétés et non-déclaration de ventes et de la TVA due sur ces ventes, le tout dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

La SA « Dranken Van Eetvelde » a introduit devant le juge *a quo* une opposition à la contrainte, précitée, du 10 décembre 2018. À la demande de la SA « Dranken Van Eetvelde », le juge *a quo* pose les questions préjudicielles reproduites plus haut.

### III. *En droit*

- A -

#### *Quant aux première, deuxième et troisième questions préjudicielles*

A.1.1. Le Conseil des ministres fait valoir que la première question préjudicielle porte sur une différence de traitement que l'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA, en cause, ferait naître entre des contribuables, sans toutefois identifier ces contribuables.

Par ailleurs, la question préjudicielle reposerait sur la prémisse erronée selon laquelle la disposition précitée implique une responsabilité inconditionnelle qui est contraire à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et à la Constitution. La solidarité ne s'applique en effet pas lorsque l'erreur a été commise de bonne foi ni lorsqu'aucune faute ou négligence ne peut être reprochée au contribuable. L'administration doit prouver que le contribuable savait ou pouvait raisonnablement supposer que l'impôt dû ne serait pas payé. Les présomptions sur lesquelles l'administration fiscale se fonde sont en outre réfragables. Enfin, il appartient aux tribunaux de juger du bien-fondé des présomptions de l'administration.

A.1.2. En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle, le Conseil des ministres affirme que, selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, la responsabilité solidaire ne peut être considérée comme une sanction pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme. Par ailleurs, la mesure ne porte pas une atteinte disproportionnée aux droits du débiteur, dès lors que la charge de la preuve de la mauvaise foi incombe à l'administration, que la solidarité est limitée à l'impôt en tant que tel et que l'intéressé a le droit d'accéder à un juge exerçant un contrôle de pleine juridiction.

A.1.3. En ce qui concerne la troisième question préjudicielle, le Conseil des ministres déclare que la question de savoir qui a retiré l'avantage patrimonial des faits n'est pas pertinente. Il s'agit ici de récupérer le préjudice que le Trésor a subi en raison de la fraude fiscale. En ne limitant pas le champ d'application de l'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA, en cause, au maillon suivant du circuit de fraude, le législateur a voulu instaurer une mesure antifraude efficace. Cette mesure est nécessaire et elle n'est nullement déraisonnable.

A.2.1. La SA « Dranken Van Eetvelde » fait valoir que, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, nul ne peut porter la responsabilité inconditionnelle de la fraude commise par autrui. Une telle responsabilité inconditionnelle va au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor et lutter contre la fraude fiscale. En ce qu'il ne peut pas, en tant que tel, être interprété en ce sens que le juge peut procéder à une mise en balance lorsqu'il apprécie la responsabilité d'une personne et tenir compte de la bonne foi d'une personne, l'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA, en cause, viole les articles 10 et 11 de la Constitution et le principe de proportionnalité.

Il ressort en outre de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qu'un juge doit pouvoir statuer en pleine juridiction sur une responsabilité solidaire. En ce que la mesure permet de mettre la totalité de l'impôt à charge de la SA « Dranken Van Eetvelde », même si cette société n'a retiré aucun avantage patrimonial ni elle-même éludé l'impôt, la responsabilité solidaire constitue une sanction supplémentaire. Dès lors que le tribunal ne peut statuer en pleine juridiction sur cette sanction, le principe de proportionnalité est violé.

Enfin, la SA « Dranken Van Eetvelde » souligne, en ce qui concerne la troisième question préjudicielle, que le régime contenu dans l'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA a été instauré dans le seul but de pouvoir rendre les clients solidairement responsables de la TVA que le fournisseur n'aurait pas payée, et non l'inverse. Si ce régime lui était applicable, en sa qualité de fournisseur de cafés (et non donc de l'utilisateur final), cela signifierait qu'elle serait responsable de chaque revente ultérieure, y compris des reventes de ses clients à d'autres clients situés en aval de la chaîne. Une telle mesure n'est pas objectivement justifiée.

A.2.2. Dans son mémoire en réponse, la SA « Dranken Van Eetvelde » déclare que la première question préjudicielle porte sur une application du principe de proportionnalité, lequel est contenu dans le principe d'égalité et constitue en outre un principe général du droit belge et du droit européen. Pour autant que de besoin, elle souligne la différence de traitement entre la situation visée à l'article 51*bis*, § 3, et la situation visée à l'article 51*bis*, § 4, du Code de la TVA : dès lors que la limitation aux personnes de bonne foi est prévue dans la première disposition, le législateur aurait pu prévoir également cette limitation dans la seconde disposition.

*Quant à la cinquième question préjudicielle*

A.3. En ce qui concerne la cinquième question préjudicielle, le Conseil des ministres, se référant à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et à celle de la Cour de cassation, soutient qu'il appartient exclusivement au procureur de décider pour quels faits il exercera les poursuites pénales. L'article 151, § 1er, de la Constitution dispose en effet clairement que le ministère public est indépendant dans l'exercice des recherches et des poursuites individuelles. Par conséquent, le ministère public doit pouvoir décider de manière autonome qu'il n'engage des poursuites que pour des faits afférents aux années 2012-2014. Le point de vue selon lequel le procureur est également tenu de poursuivre des faits relatifs à d'autres années s'il existe une unité d'intention se heurte à l'article 151 de la Constitution.

La concertation *una via* n'affecte par ailleurs pas le principe de subsidiarité. L'administration conserve sa mission légale qui consiste à constater la fraude fiscale, à établir le juste impôt et à appliquer les sanctions prévues par la loi. La partie demanderesse devant le juge *a quo* n'a en effet été poursuivie que pour les faits relatifs aux années 2012-2014, et non pour les faits relatifs à l'année 2011. Dès lors que les faits ont donc trait à une autre période, et par conséquent à des déclarations de TVA totalement différentes, le principe *non bis in idem* ne saurait être violé. De plus, même à supposer qu'il s'agisse effectivement de faits identiques ou de faits qui sont essentiellement les mêmes, il n'y aurait toujours pas forcément violation du principe *non bis in idem*. Selon la Cour européenne des droits de l'homme, deux sanctions infligées pour des faits identiques par des instances différentes et dans des procédures distinctes peuvent effectivement être conformes au principe précité si les deux procédures sont à ce point étroitement liées qu'elles peuvent, dans ce cas, être considérées comme une seule et même procédure. Dès lors, l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme n'exclut pas que des procédures mixtes soient menées, si un certain nombre de conditions sont réunies. La Cour de justice de l'Union européenne et la Cour de cassation aussi suivent une telle jurisprudence.

A.4. La SA « Dranken Van Eetvelde » souligne, en ce qui concerne la cinquième question préjudicielle, que l'amende fiscale infligée revêt indéniablement le caractère d'une sanction pénale. Partant, le principe *non bis in idem* s'y applique dès l'instant où les faits sanctionnés sont essentiellement les mêmes. Il est question des « mêmes faits » lorsque les faits matériels constituent un ensemble indissociable en raison de leur connexité dans le temps, dans l'espace et de leur objet, indépendamment de la qualification pénale ou de l'intérêt juridique protégé et indépendamment de l'intention requise. Tel est le cas en l'espèce.

Selon la SA « Dranken Van Eetvelde », le fait que les contribuables qui font l'objet d'une perception à l'impôt sur les revenus et les contribuables qui font l'objet d'une perception de TVA soient traités différemment viole le principe d'égalité et de non-discrimination garanti par la Constitution, eu égard aux interprétations différentes que la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne donnent au principe *non bis in idem*. Dans le cas de deux procédures distinctes, comme dans l'affaire portée devant le juge *a quo*, la Cour européenne des droits de l'homme donne l'absolue priorité au principe *non bis in idem*. La Cour de justice de l'Union européenne, par contre, admet la conduite de deux procédures distinctes, pour autant que le cadre légal fixe des conditions qui font en sorte que le principe *non bis in idem* ne soit pas limité de manière injustifiée.

Même à supposer que la Cour applique la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour de justice de l'Union européenne, elle doit juger que le principe *non bis in idem* est violé. En effet, les dispositions pénales fiscales punissent des faits qui sont en substance identiques aux faits pour lesquels les sanctions administratives fiscales peuvent être infligées. La loi ne fixe toutefois pas des conditions claires auxquelles un cumul des sanctions administratives et des sanctions pénales serait possible. Le concours des deux procédures n'est prévisible ni en droit, ni en fait. En outre, les deux procédures sont totalement indépendantes l'une de l'autre. La double appréciation de la preuve n'est pas évitée et il n'est pas question d'une collaboration adéquate. La législation belge ne prévoit pas non plus de règles fixant les conditions qui doivent garantir que les autorités compétentes limitent la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées au strict nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction commise. Le fait qu'une telle réglementation n'existait pas au moment du présent litige devant le juge pénal est aussi reconnu par le législateur belge. La loi du 5 mai 2019 « portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social » apportera en effet des changements à cet égard par l'insertion d'un article 29bis dans le Code d'instruction criminelle et d'un article 73bis/1 dans le Code de la TVA. Par ailleurs, le juge pénal sera, en vertu du nouvel article 4bis de la loi du 17 avril 1878 « contenant le titre préliminaire du Code de procédure pénale », également compétent pour statuer sur l'action fiscale. L'actuel règlement des litiges, dans le cadre duquel une

procédure fiscale distincte est encore possible après une procédure pénale, est ainsi remplacé par une seule et même procédure devant le juge pénal. Si le contribuable a déjà porté l'affaire fiscale devant le juge civil, cette procédure sera clôturée et poursuivie devant le juge pénal. Avec pour conséquence que la situation dans le litige *a quo*, dans laquelle une condamnation pénale est prononcée et des amendes équivalant au double de la TVA due sont infligées, ne sera plus la norme.

*Quant aux quatrième, sixième et septième questions préjudicielles*

A.5. En ce qui concerne la quatrième question préjudicielle, le Conseil des ministres estime que le principe *non bis in idem* est un principe universel, que le législateur belge applique de la même façon tant en matière d'impôts directs qu'en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 70, §§ 1er et 2, du Code de la TVA ne diffère pas fondamentalement de l'article 445 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle est irrecevable, dès lors que la Cour n'est pas compétente pour juger de l'existence d'une différence illicite entre les jurisprudences des plus hautes juridictions européennes. En tout état de cause, la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne suivent pour le moment la même ligne en ce qui concerne l'application du principe *non bis in idem*.

A.6. En ce qui concerne la quatrième question préjudicielle, la SA « Dranken Van Eetvelde » avance les mêmes arguments qu'en ce qui concerne la sixième question préjudicielle (voy. A.4).

A.7. En ce qui concerne la sixième question préjudicielle, le Conseil des ministres estime que les amendes fiscales visées à l'article 70, § 2, du Code de la TVA ont pour objectif de prévenir et de sanctionner les infractions à ce Code commises par les contribuables, sans distinction. Elles ont un caractère répressif et sont de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il appartient au législateur d'apprécier s'il est opportun de contraindre l'administration et le juge à la sévérité lorsqu'une infraction nuit particulièrement à l'intérêt général.

La question de savoir si le contribuable a versé ou non la TVA au Trésor n'est pas pertinente, dès lors que la TVA est éludée dans les deux cas. En cas de fausses factures (destinées par exemple à des entreprises en faillite ou à des particuliers qui ignorent l'existence de ces factures), la perte pour le Trésor est même encore plus grande, puisque les établissements horeca clients ont pu travailler au noir.

Le législateur a choisi, dans les limites du large pouvoir d'appréciation dont il dispose, de prévoir des sanctions lourdes en cas de fraude. Par cette fraude de nombreux établissements horeca ont éludé la TVA, ce qui représente une grande perte pour le Trésor. La sanction prévue est proportionnée à l'objectif de prévenir et sanctionner la fraude fiscale et de protéger les intérêts du Trésor. Le législateur a dès lors pu décider, sans violer le principe d'égalité et de non-discrimination, que l'amende de 200 % de la TVA due serait applicable en cas d'établissement et de recours à de fausses factures.

A.8. La SA « Dranken Van Eetvelde » estime qu'il n'est pas proportionné que celui qui ne fait qu'établir de fausses factures soit sanctionné aussi lourdement que celui qui ne s'acquitte pas de la TVA due. Ce dernier commet pourtant une infraction plus grave que le premier. La SA « Dranken Van Eetvelde » souligne à cet égard que, dans le litige devant le juge *a quo*, elle n'est pas le contribuable proprement dit, mais le responsable solidaire. Tant cette responsabilité solidaire que l'amende même de 200 % de la TVA due constituent des sanctions pénales au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme. En ce qu'il permet de mettre cette amende à charge de la SA « Dranken Van Eetvelde », même si celle-ci n'a pas retiré d'avantage patrimonial ni elle-même éludé l'impôt, l'article 70, § 1er, alinéa 2, du Code la TVA, en cause, viole le principe de proportionnalité.

A.9. En ce qui concerne la septième question préjudicielle, le Conseil des ministres observe que la lutte contre la fraude fiscale est un objectif d'intérêt général. Un taux répressif de 200 % de la TVA due peut être considéré comme déraisonnable s'il n'est pas proportionné à l'infraction commise. Puisque cette appréciation doit se faire *in concreto* par un juge indépendant, la Cour constitutionnelle a rappelé à plusieurs reprises que le régime relatif aux amendes en matière de TVA doit dès lors – sous peine de violation de la Constitution – être interprété en ce sens que le juge est compétent pour statuer en pleine juridiction sur la décision du ministre des Finances ou de son délégué refusant la remise ou la réduction de l'amende infligée. Le tribunal peut faire pleinement usage de la compétence dévolue aux cours et tribunaux de statuer en pleine juridiction sur une amende administrative.

Conformément à la jurisprudence constante de la Cour de cassation, le juge peut examiner si l'administration a « raisonnablement » infligé l'amende et si la sanction « n'est pas disproportionnée » à l'infraction, mais il est exclu que le tribunal tienne compte de « circonstances atténuantes » sur la base d'une appréciation subjective.

A.10. La SA « Dranken Van Eetvelde » estime qu'une amende de 200 % de la TVA due n'est pas proportionnée aux faits qui lui sont reprochés. Une telle amende est dès lors contraire au principe d'égalité, lequel comprend le principe de proportionnalité, ainsi qu'à l'interdiction d'expropriation inscrite à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

- B -

### *Quant aux première, deuxième et troisième questions préjudicielles*

B.1.1. Les première, deuxième et troisième questions préjudicielles portent sur l'article 51bis, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA), qui dispose :

« Tout assujetti est solidairement tenu d'acquitter la taxe avec la personne qui en est redevable en vertu de l'article 51, §§ 1er et 2, si, au moment où il a effectué une opération, il savait ou devait savoir que le non-paiement de la taxe, dans la chaîne des opérations, est commis ou sera commis dans l'intention d'éluder la taxe ».

B.1.2. La première question préjudicielle concerne la compatibilité de la disposition en cause avec « les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ainsi [qu'avec] le principe de proportionnalité qu'[ils] contien[nen]t, dès lors que cette disposition prévoit une responsabilité entière et inconditionnelle et que le juge ne peut l'apprécier en fonction de la part de chacun dans la fraude fiscale ».

La deuxième question préjudicielle concerne la compatibilité de la disposition en cause avec « le principe de proportionnalité au sens des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle l'article 51bis, § 4, [du Code de la TVA] doit être considéré comme une sanction pénale au sens de [l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme], en ce sens qu'un fournisseur est solidairement responsable des impôts éludés par son client, même si le fournisseur n'a retiré aucun avantage patrimonial des faits ».

La troisième question préjudicielle concerne la compatibilité de la disposition en cause avec « le principe de proportionnalité en ce que la responsabilité solidaire s'appliquerait également aux fournisseurs pour toute revente ultérieure effectuée par un de ses clients et pas seulement aux clients dans le cadre de la chaîne de livraison ».

B.2.1. En vertu de l'article 142, alinéa 2, de la Constitution et de l'article 26, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la Cour est compétente pour statuer, à titre préjudiciel, sur les questions relatives à la violation par une loi, un décret ou une règle visée à l'article 134 de la Constitution, des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'autorité fédérale, des communautés et des régions, des articles du titre II (« Des Belges et de leurs droits ») et des articles 143, § 1er, 170, 172 et 191 de la Constitution.

B.2.2. La Cour n'a pas pour mission de contrôler directement le respect par les législateurs d'autres règles, à moins qu'elles soient lues en combinaison avec les règles constitutionnelles relevant de sa compétence, comme le principe d'égalité et de non-discrimination garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution.

Le principe de proportionnalité n'est pas une norme qui se combine avec les articles 10 et 11 de la Constitution puisqu'il est déjà contenu implicitement dans ces dispositions.

B.2.3. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut 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 et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

Pour que ce contrôle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution puisse être exercé, les questions préjudicielles doivent préciser quelles catégories de personnes sont comparées. Ces catégories doivent à tout le moins ressortir de la motivation du jugement de renvoi. Si tel

n'est pas le cas, la Cour ne peut pas juger si le principe d'égalité et de non-discrimination est violé.

B.2.4. Les première, deuxième et troisième questions préjudicielles ne précisent pas quelles catégories de personnes sont comparées. Le jugement de renvoi n'apporte aucune précision sur ce point. Dans la troisième question préjudicielle, la Cour est par ailleurs invitée à exercer un contrôle direct au regard du principe de proportionnalité.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* fait valoir dans son mémoire en réponse que la première question préjudicielle porte sur une comparaison entre la situation visée à l'article 51*bis*, § 3, du Code de la TVA et la situation visée à l'article 51*bis*, § 4, du même Code. Les parties devant la Cour ne peuvent modifier ou étendre la portée de la question préjudicielle en désignant d'autres catégories de personnes que celles qui sont mentionnées dans la question préjudicielle avec lesquelles il faudrait établir une comparaison dans le cadre du contrôle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.2.5. Les première, deuxième et troisième questions préjudicielles ne sont donc pas recevables.

#### Quant à *la cinquième question préjudicielle*

B.3.1. La cinquième question préjudicielle porte sur l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle.

Tel qu'il était applicable avant la modification apportée par la loi du 5 mai 2019 « portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social », l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle disposait :

« Le conseiller général visé à l'alinéa 2 [de l'Administration générale de la fiscalité, de l'Administration générale de la perception et du recouvrement, de l'Administration générale de la documentation patrimoniale et de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts] ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi. Le procureur du Roi peut

poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance lors de la concertation. La concertation peut aussi avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi. Les autorités policières compétentes peuvent participer à la concertation ».

B.3.2. Cette disposition a été justifiée comme suit dans les travaux préparatoires :

« La lutte contre la fraude fiscale requiert une concertation mutuelle entre le directeur régional et les magistrats du ministère public qui exercent les poursuites, et leurs collaborateurs respectifs. Dès lors que ce type de fraude fiscale se manifeste dans des dossiers concrets, pour garantir l'efficacité et l'effectivité de cette concertation en fonction de la lutte contre la fraude, cette concertation doit pouvoir avoir lieu sur la base de dossiers concrets.

Cet article permet cette concertation mutuelle. Cette concertation vise à permettre au procureur du Roi d'apprécier, en vertu de son pouvoir constitutionnel, la nécessité de procéder à une information ou de requérir instruction, et de déterminer si les faits peuvent donner lieu à des poursuites individuelles dans le cadre du dossier de fraude fiscale. À l'issue de cette concertation, il sera déterminé, conformément au principe ' *una via* ', si le dossier de fraude suivra la voie administrative ou la voie pénale.

Si on suit la voie administrative, les administrations fiscales poursuivront et sanctionneront elles-mêmes la fraude dans un dossier fiscal. Si on suit la voie pénale, c'est le ministère public qui enquêtera sur la fraude fiscale et la poursuivra sur le plan pénal. Dans ce cas, les administrations fiscales se limiteront à constater la dette fiscale, sans appliquer de sanctions administratives.

La concertation nécessaire ne peut toutefois être considérée comme un élément de la procédure, ni limiter le pouvoir d'appréciation du ministère public.

La concertation doit donc être considérée comme une concertation de travail qui a lieu préalablement à la prise de mesures effectives contre l'infraction fiscale et donc pas comme un acte de procédure » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/001, p. 9).

B.4.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle porte atteinte aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle cette disposition permettrait d'effectuer entre des faits procédant d'une unité d'intention une scission dans le cadre de laquelle certains faits afférents à une année sont poursuivis administrativement et certains faits afférents à une autre année sont poursuivis pénalement. Dans cette interprétation, la disposition en cause ferait naître une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, un justiciable qui, dans le cas précité, se voit infliger tant une sanction administrative qu'une sanction pénale et, d'autre part, un justiciable à l'encontre duquel il est décidé, au cours de la concertation visée à l'article 29, § 3, du Code d'instruction criminelle, que

seules des poursuites pénales seront engagées dans le cadre d'une unité d'intention et auquel une sanction pénale est infligée.

B.4.2. Cette différence de traitement ne peut être imputée à la disposition attaquée. Elle peut découler des circonstances de fait dans lesquelles les infractions ont été commises et de l'exercice par le Procureur du Roi de son pouvoir constitutionnel d'apprécier l'opportunité d'engager des poursuites pénales. Il appartient au juge compétent de veiller au respect du principe de proportionnalité et du principe *non bis in idem*.

B.4.3. La cinquième question préjudicielle appelle une réponse négative.

*Quant aux quatrième, sixième et septième questions préjudicielles*

B.5. Les quatrième, sixième et septième questions préjudicielles portent sur l'article 70, §§ 1er et 2, du Code de la TVA, qui 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, 51bis, 52, 53, 53ter, 53nonies, 54, 55 et 58 ou des arrêtés pris en exécution de ces articles, sont tenues au paiement de la taxe.

[...]

§ 2. Lorsque la facture ou le document en tenant lieu, dont l'émission ou l'établissement est prescrit par les articles 53, 53decies et 54, ou par les arrêtés pris en exécution de ces articles, n'a pas été émis ou établi 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 euros.

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 ».

B.6.1. Par sa quatrième question préjudicielle, le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 70, §§ 1er et 2, en cause, du Code de la TVA viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que le principe *non bis in idem* trouverait en matière d'impôts sur les revenus une application autre qu'en matière de TVA, en raison des différences qui existent entre la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, d'une part, et celle de la Cour de justice, d'autre part.

B.6.2. La Cour n'est pas compétente pour se prononcer sur une différence de traitement qui ne trouve pas son origine dans la disposition en cause, mais qui découlerait de différences entre la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et celle de la Cour de justice.

B.6.3. La quatrième question préjudicielle n'est pas recevable.

B.7. Par sa sixième question préjudicielle, le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 70, §§ 1er et 2, en cause, du Code de la TVA viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il prévoit la même peine pour la personne qui ne paie pas la TVA que pour celle qui paie effectivement la TVA, mais qui établit des facturées erronées.

B.8.1. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut 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. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

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 et de non-discrimination 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.8.2. Les amendes visées à l'article 70 du Code de la TVA ont été explicitement conçues par le législateur comme des amendes administratives (article 72 du Code de la TVA).

Ces amendes sont proportionnelles à la taxe éludée ou payée tardivement (§ 1er) ou – si, pour une opération, le redevable n'a pas établi de factures ou a établi des factures comportant des indications inexactes -, à la taxe due sur l'opération (§ 2). Dans les deux cas, l'amende s'élève en principe à deux fois la taxe concernée.

L'article 70, §§ 1er et 2, en cause, du Code de la TVA traite donc de la même manière, en ce qui concerne le calcul du montant de l'amende, ceux qui ne paient pas la taxe due ou qui la paient tardivement et ceux qui n'établissent pas de factures ou qui établissent des factures comportant des indications inexactes.

B.8.3. Les amendes fiscales visées à l'article 70 du Code de la TVA ont pour but 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. Le redevable, qui connaît à l'avance la sanction qu'il risque d'encourir, est incité à respecter ses obligations.

B.8.4. La facture occupe une place centrale dans la taxe sur la valeur ajoutée, entre autres parce que le droit du redevable à la déduction est subordonné à l'existence d'un tel document. C'est la raison pour laquelle celui-ci est l'objet d'une réglementation stricte. Il est raisonnablement justifié que le non-respect de ces obligations soit sanctionné par une même amende proportionnelle que le non-paiement de la TVA.

Eu égard à l'objectif mentionné en B.8.3, les catégories précitées ne se trouvent en effet pas dans des situations fondamentalement différentes, dès lors qu'elles ont toutes deux manqué

aux obligations qui sont contenues dans le Code de la TVA, avec pour conséquence qu'elles ont commis une fraude fiscale.

La disposition en cause ne produit par ailleurs pas des effets disproportionnés, dans la mesure où l'article 70, § 2, alinéa 2, du Code de la TVA prévoit que l'amende n'est pas applicable lorsque les irrégularités relatives à la facture « 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 ». De plus, l'article 84, alinéa 3, du Code de la TVA prévoit la possibilité de remplacer les amendes fixées par la loi par des amendes proportionnelles réduites, fixées selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi. Cette échelle a été fixée par l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 « fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée » et permet que les amendes prévues à l'article 70, § 2, du Code de la TVA soient réduites, à condition que ces irrégularités n'aient pas été commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe (article 1er, alinéa 1er, 3°, et alinéa 2, et tableau C annexé). Enfin, le ministre des Finances ou son délégué peuvent, à la demande de l'intéressé, remettre totalement ou partiellement l'amende (article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances).

B.8.5. La sixième question préjudicielle appelle une réponse négative.

B.9. Par sa septième question préjudicielle, le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 70, § 1er, en cause, du Code de la TVA viole les articles 10 et 11 de la Constitution et l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il prévoit une amende dont le montant s'élève à deux fois la TVA due.

B.10.1. Comme il est dit en B.8.3, les amendes fiscales visées à l'article 70 du Code de la TVA ont pour but 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.

La Cour doit dès lors prendre en compte, dans le contrôle qu'elle exerce au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, les garanties contenues dans cet article 6 et, notamment, la garantie qu'un juge indépendant et impartial puisse exercer un contrôle de pleine juridiction sur l'amende infligée par l'autorité administrative compétente.

B.10.2. Il appartient au législateur d'apprécier s'il est souhaitable de contraindre l'administration et le juge à la sévérité quand une infraction nuit particulièrement à l'intérêt général, spécialement dans une matière qui, comme en l'espèce, donne lieu à une fraude importante. Cette sévérité peut concerner entre autres le niveau de la peine pécuniaire.

La Cour ne pourrait censurer pareil choix que si celui-ci était manifestement déraisonnable notamment parce qu'il porterait une atteinte disproportionnée au principe général qui exige qu'en matière de sanctions rien de ce qui appartient au pouvoir d'appréciation de l'administration n'échappe au contrôle du juge, ou au droit au respect des biens lorsque la loi prévoit un montant disproportionné et n'offre pas un choix qui se situerait entre cette peine, en tant que peine maximale, et une peine minimale.

B.10.3. Par son arrêt n° 22/99 du 24 février 1999, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 70, en cause, du Code de la TVA, que « le texte [de cette disposition] ne s'oppose pas à ce que le juge, saisi d'une opposition à contrainte, exerce une compétence de pleine juridiction lui permettant de contrôler tout ce qui relève de l'appréciation de l'administration en matière d'amende fiscale. Dans cette interprétation, il n'y a pas de discrimination ».

Par son arrêt n° 79/2008 du 15 mai 2008, la Cour a en outre jugé, en ce qui concerne la même disposition :

« 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 ».

B.10.4. En l'espèce, il y a lieu d'admettre que la sanction dont le montant s'élève à deux fois la taxe éludée ou à deux fois la taxe payée tardivement n'est pas disproportionnée à l'infraction commise, compte tenu des répercussions que la fraude fiscale peut avoir sur le Trésor et des distorsions de concurrence qui peuvent en découler pour les entreprises qui remplissent leurs obligations fiscales, de la possibilité de remplacer l'amende prévue par la loi par une amende proportionnelle réduite ou de faire remettre totalement ou partiellement l'amende (article 84, alinéa 3, du Code de la TVA, article 1er, alinéa 1er, 1°, et alinéa 2, de l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 et article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances) et de la compétence des tribunaux, mentionnée dans les arrêts précités, d'exercer un contrôle de pleine juridiction sur tout ce qui relève de l'appréciation de l'administration. L'ingérence causée par ces amendes dans le droit au respect des biens, lequel est garanti par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, est donc proportionnée et raisonnablement justifiée.

B.10.5. La septième question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit:

- Les première, deuxième, troisième et quatrième questions préjudicielles ne sont pas recevables.

- L'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

- L'article 70, §§ 1er et 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

- L'article 70, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle, le 7 octobre 2021.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

L. Lavrysen