# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 19 janvier 2017 (Belgique). RG 5/2017

* Date : 19-01-2017
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20170119-6
* Role number : 5/2017

La Cour constitutionnelle,
composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président E. De Groot,
après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :
I. Objet de la question préjudicielle et procédure
Par arrêt du 5 avril 2016 en cause de la SPRL « Multi Construction » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 21 avril 2016, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :
« L'article 84ter du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, interprété en ce sens que l'administration fiscale ne doit notifier les indices de fraude fiscale préalablement au recouvrement de la taxe qu'au cours du délai complémentaire de quatre ans, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il établit une distinction injustifiée entre les redevables qui font l'objet d'une enquête relative aux mêmes opérations imposables, l'un faisant l'objet d'une enquête effectuée par l'administration en charge de l'impôt sur les revenus et l'autre faisant l'objet d'une enquête dans laquelle est impliquée l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée ? ».
(...)
III. En droit
(...)
B.1.1. La juridiction a quo interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 84ter du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cet article, pour une même opération imposable, traite les contribuables différemment selon qu'ils font l'objet d'une enquête fiscale sur la base de l'article 84ter du Code de la TVA ou d'une enquête fiscale sur la base de l'article 333, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).
B.1.2. Par son arrêt du 27 mars 2015, la Cour de cassation a jugé qu'il suit du texte de l'article 84ter du Code de la TVA, de l'insertion de cette disposition dans le chapitre XIV « Poursuites et instances. Sûretés données au Trésor » et de l'absence de la notion juridique de « délai d'instruction » dans la réglementation de la TVA, que l'administration ne doit notifier les indices de fraude fiscale que préalablement à l'action en recouvrement de la taxe, au cours du délai de prescription prolongé (Cass., 27 mars 2015, F.12.0029.N).
B.2. La disposition fait donc naître une différence de traitement entre deux catégories de contribuables, en ce que, dans le régime de la TVA, l'administration fiscale ne doit notifier les indices de fraude fiscale au contribuable qu'avant la réclamation de la taxe, au cours du délai de prescription supplémentaire (article 84ter du Code de la TVA), alors que, dans le régime des impôts sur les revenus, les indices de fraude fiscale pour la période considérée doivent être notifiés au contribuable avant chaque investigation effectuée pendant le délai d'investigation supplémentaire (article 333, alinéa 3, du CIR 1992).
B.3.1. L'article 84ter du Code de la TVA dispose :
« Lorsqu'elle se propose d'appliquer le délai de prescription prévu à l'article 81bis, § 1er, alinéa 2, 4°, l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, est tenue, à peine de nullité du redressement, de notifier au préalable, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause ».
B.3.2. Les travaux préparatoires commentent la disposition en cause en ces termes :
« Enfin, dans le souci d'une sécurité juridique optimale, l'article 51 du projet, article 84ter (nouveau) du Code de la TVA, enjoint en outre à l'administration, lorsqu'elle se propose de passer du délai de prescription de trois ans au délai de prescription de cinq ans, de ' notifier, à peine de nullité du redressement, au préalable, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause ' » (Doc. parl., Chambre, 1997-1998, nos 1341/1 et 1342/1, p. 19).
B.3.3. L'article 333, alinéa 3, du CIR 1992 dispose :
« [Les investigations] peuvent en outre être exercées pendant le délai supplémentaire de quatre ans prévu à l'article 354, alinéa 2, à condition que l'administration ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée. Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition ».
B.4.1. S'agissant des impôts sur les revenus, l'administration fiscale établit dans une cotisation l'impôt afférent à une période imposable. Cette cotisation constitue donc pour le contribuable le fondement de l'obligation de payer l'impôt. Le délai d'imposition normal expire le 30 juin de l'année suivant l'exercice d'imposition (article 359 du CIR 1992). En cas de fraude, le délai d'imposition peut être porté à sept ans (article 354, alinéa 3, du CIR 1992). Dès lors qu'une cotisation est établie à charge d'un redevable, l'impôt doit être payé dans le délai légal (article 413 du CIR 1992). Le recouvrement des impôts sur les revenus se prescrit par cinq ans à compter de la date à laquelle la dette fiscale doit être payée (article 443bis du CIR 1992).
Le Code des impôts sur les revenus prévoit un délai d'investigation de trois ans, de sorte qu'une fois ce délai expiré, un contribuable ne peut en principe plus faire l'objet d'une enquête fiscale, sauf en cas de prolongation dudit délai en raison d'indices de fraude fiscale. L'administration fiscale est tenue de notifier, avant qu'elle ne l'exécute, tout acte d'investigation qu'elle entend accomplir au cours du délai supplémentaire.
B.4.2. En ce qui concerne la dette fiscale due en application du Code de la TVA, ce dernier ne soumet l'administration fiscale à aucun délai pour effectuer ses investigations. La dette fiscale naît du simple accomplissement de l'acte soumis à la TVA, sans aucune intervention de l'administration fiscale. Lorsque l'impôt dû n'est pas acquitté, une contrainte est immédiatement décernée (article 85 du Code de la TVA). En conséquence, le seul délai de prescription qui existe concerne le recouvrement, par contrainte, de la TVA due. En principe, ce délai de prescription est de trois ans (article 81bis, § 1er, du Code de la TVA), sauf en cas d'indices de fraude fiscale.
En présence d'indices de fraude fiscale, l'administration fiscale dispose d'un délai de prescription prolongé pour recouvrer la TVA en décernant une contrainte, à condition qu'elle notifie les indices de fraude fiscale au contribuable concerné avant de procéder au recouvrement (article 84ter du Code de la TVA).
Le contribuable peut donc faire l'objet d'une enquête fiscale aussi longtemps que le recouvrement de sa dette fiscale n'est pas prescrit.
B.5. En cas d'indices de fraude fiscale, les deux catégories de contribuables comparées dans la question préjudicielle peuvent être ainsi soumises à des délais prolongés, au cours desquels des investigations peuvent modifier défavorablement leur statut fiscal.
B.6. Le législateur ne peut, sans violer le principe d'égalité et de non-discrimination, instaurer une différence entre des catégories comparables de contribuables, si cette différence n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée. En matière fiscale, ce principe n'impose toutefois pas au législateur d'uniformiser complètement les procédures fixées pour les divers impôts.
B.7. Une différence de traitement entre certaines catégories de contribuables qui découle de l'application de régimes fiscaux différents, y compris pour une même opération imposable, et des procédures qu'ils contiennent, dans des circonstances différentes, n'est pas discriminatoire en soi. Il ne saurait y avoir discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.
B.8. La Cour doit vérifier si la possibilité pour l'administration de procéder à des investigations au cours du délai de prescription supplémentaire sans notification préalable des indices de fraude au contribuable, porte atteinte de manière disproportionnée aux droits de ce dernier.
B.9.1. Le régime de la TVA est en grande partie régi par les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative aux règles communes de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : la directive).
Aucune disposition de la directive ne contient des règles concernant les procédures d'investigation ou la prescription en matière de TVA.
B.9.2. En l'absence d'une réglementation de l'Union européenne, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque Etat membre de régler les modalités destinées, d'une part, à assurer la sauvegarde des droits que les particuliers tirent de l'effet du droit de l'Union européenne (CJUE, 19 novembre 1998, C-85/97, SFI, points 25-26), et, d'autre part, à protéger les intérêts financiers de l'Union européenne en combattant plus particulièrement la fraude fiscale et en percevant l'intégralité de la TVA due sur le territoire (CJUE, 8 septembre 2015, C-105/14, Taricco et autres, points 36-40).
B.9.3. Même en l'absence de dispositions spécifiques relativement à la procédure et aux délais de prescription concernant la TVA dans le droit de l'Union européenne, la disposition en cause doit respecter les droits fondamentaux et les principes généraux de droit garantis par l'Union (CJUE, 17 décembre 2015, C-419/14, WebMindLicenses Kft, points 66-67).
B.10.1. Un contribuable qui fait l'objet d'un contrôle fiscal visant des opérations imposables dans le délai de prescription ordinaire ou prolongé, en étant notamment soumis à des obligations de conservation et de collaboration, peut, compte tenu des circonstances concrètes, voir affecté son droit au respect de la vie privée, garanti par l'article 22 de la Constitution, par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et par les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (Comm. eur. D.H., 7 décembre 1982, Hardy-Spirlet c. Belgique; CEDH, 14 mars 2013, Bernh Larsen Holding c. Norvège, § 106).
Ces dispositions n'excluent pas l'ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée mais exigent que cette ingérence soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit. Ces dispositions engendrent de surcroît l'obligation positive, pour l'autorité publique, de prendre des mesures qui assurent le respect effectif de la vie privée, même dans la sphère des relations entre les individus (CEDH, 27 octobre 1994, Kroon et autres c. Pays-Bas, § 31; grande chambre, 12 octobre 2013, Söderman c. Suède, § 78).
B.10.2. La lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un but reconnu et encouragé par la directive (cf. en ce sens, CJUE, grande chambre, 21 février 2006, C-255/02, Halifax et autres, point 71).
En prolongeant le délai de prescription ordinaire pour le recouvrement de la TVA en cas de fraude et en prévoyant les mesures d'investigation qui, dans le cadre de la procédure fiscale, peuvent encore être exécutées pendant ce délai de prescription prolongé pour recouvrer les impôts, le législateur poursuit un objectif d'intérêt général.
B.10.3. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur fiscal, lorsqu'il établit un régime fiscal, de définir les procédures et délais appropriés pour atteindre l'objectif mentionné en B.10.2. Le législateur doit, à cet égard, rechercher un juste équilibre entre, d'une part, l'intérêt légitime qui commande de lutter contre la fraude, pour que l'impôt dû soit payé et, d'autre part, le souci de respecter les droits du contribuable.
B.10.4. Toute ingérence doit être entourée de garanties effectives contre les abus et l'arbitraire, compte tenu de la nature et de la gravité de l'ingérence. Le contribuable doit au moins avoir la possibilité de solliciter a posteriori un contrôle juridictionnel effectif portant tant sur la légalité que sur la nécessité des actes d'investigation fiscale (CJUE, 17 décembre 2015, C-419/14, WebMindLicenses Kft, point 78; CEDH, 7 juin 2007, Smirnov c. Russie, § 45).
B.11. Le respect des droits de la défense constitue un principe général qui s'applique à la procédure de recouvrement par une administration fiscale (CJUE, 17 juin 2010, C-423/08, Commission/Italie, points 44-45) et offre au contribuable une des garanties mentionnées en B.10.4.
Cette garantie a pour but de permettre à l'administration fiscale, lors du recouvrement envisagé, de tenir dûment compte de tous les éléments pertinents du dossier. Elle vise notamment, pour assurer la protection effective de la personne ou de l'entreprise concernées, à permettre à ces dernières de corriger une erreur ou de faire valoir des circonstances individuelles qui plaident pour que la décision soit prise dans un sens déterminé.
B.12. Par son arrêt du 22 octobre 2013, la Cour de justice a jugé qu'il n'est pas absolument requis que le contribuable puisse exercer ses droits de la défense en ce qui concerne les investigations individuelles :
« 40. L'ensemble des Etats membres qui ont déposé des observations devant la Cour ont fait valoir que la demande d'informations d'un Etat membre adressée à l'administration fiscale d'un autre Etat membre ne constitue pas un acte entraînant une telle obligation. Ils considèrent, à juste titre, qu'il convient de distinguer, dans le cadre des procédures de contrôle fiscal, la phase d'enquête au cours de laquelle des informations sont collectées et à laquelle appartient la demande d'informations d'une administration fiscale à une autre de la phase contradictoire, entre l'administration fiscale et le contribuable auquel elle s'adresse, qui débute par l'envoi à ce dernier d'une proposition de rectification.
41. Lorsque l'administration procède à la collecte d'informations, elle n'est pas tenue d'en faire part au contribuable et de recueillir son point de vue » (CJUE, grande chambre, 22 octobre 2013, C-276/120, Jiri Sabou, points 40-41).
B.13. Le législateur a en outre prévu d'autres garanties contre l'arbitraire et les abus en cas de recours au délai de prescription prolongé, ainsi que des sanctions.
Ainsi, les indices de fraude fiscale sur lesquels se base l'administration fiscale doivent être communiqués au contribuable préalablement à la contrainte, de manière précise et par écrit, à peine de nullité du recouvrement de la TVA. Par ailleurs, l'administration fiscale doit aussi, lorsqu'elle décerne une contrainte, respecter les principes généraux de bonne administration.
Par ailleurs, le contribuable dispose de voies de recours contre une contrainte décernée par l'administration fiscale. En signifiant son opposition à la contrainte (article 89, alinéa 2, du Code de la TVA), le contribuable peut en effet faire valoir, devant un juge de pleine juridiction, tous les griefs, notamment en ce qui concerne la base d'imposition, les irrégularités intervenues au cours de la phase d'investigation et le recouvrement lui-même. La procédure d'opposition interrompt également l'exécution de la contrainte.
B.14. Le fait que, lors d'une phase d'investigation fiscale dans le régime de la TVA, le contribuable ne soit pas informé préalablement des actes d'investigation éventuels, ni ne puisse les empêcher ou les discuter aussi longtemps que l'administration fiscale n'aura pas pris une décision qui influence défavorablement son statut fiscal n'est pas sans justification raisonnable, compte tenu de l'objectif mentionné en B.10.2 et des garanties mentionnées en B.13.
B.15. La question préjudicielle appelle une réponse négative.
Par ces motifs,
la Cour
dit pour droit :
L'article 84ter du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.
Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 19 janvier 2017.
Le greffier,
P.-Y. Dutilleux
Le président,
E. De Groot