# Cour Européenne des Droits de l'Homme: Décision du 7 septembre 2006 (Europe). RG 20.656/03

* Date : 07-09-2006
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20060907-8
* Numéro de rôle : 20.656/03

DÉCISION

SUR LA RECEVABILITÉ

de la requête no 20656/03

présentée par Jules LONCKE

contre la Belgique

La Cour européenne des Droits de l'Homme (première section), siégeant le 7 septembre 2006 en une chambre composée de :

 MM. C.L. ROZAKIS, président,

 L. LOUCAIDES,

 Mmes F. TULKENS,

 N. VAJIC,

 MM. A. KOVLER,

 D. SPIELMANN,

 S.E. JEBENS, juges,

 et de M. S. NIELSEN, greffier de section,

Vu la requête susmentionnée introduite le 30 juin 2003,

Vu les observations soumises par le gouvernement défendeur et celles présentées en réponse par le requérant,

Après en avoir délibéré, rend la décision suivante :

EN FAIT

Le requérant, M. Jules Loncke, est un ressortissant belge, né en 1935. Il est représenté devant la Cour par Me B. Van Den Abeele, avocat à Bruges. Le gouvernement défendeur était représenté par son agent, M. C. Debrulle, Directeur du Service public fédéral de la justice.

Les faits de la cause, tels qu'ils ont été exposés par les parties, peuvent se résumer comme suit.

A. Les circonstances de l'espèce

A l'époque des faits, le requérant exploitait depuis 1973 un garage. Dans le cadre de cette activité, il vendait notamment des voitures d'occasion.

Le 2 avril 1993, le requérant reçut de l'administration de la TVA (taxe sur la valeur ajoutée) une contrainte à payer une somme de 36 657 550 francs belges (BEF) (908 716,93 euros (EUR)) au titre de remboursement de la TVA obtenue indûment, un contrôle ayant révélé que les factures sur base desquelles les remboursements avaient été obtenus ne correspondaient pas aux prescriptions réglementaires. A cette somme s'ajoutait 73 315 100 BEF (1 817 433,46 EUR) à titre d'amende fiscale, soit le double de la somme en cause (article 70 § 1 bis du code de la TVA), et d'intérêts pour retard de paiement. Ayant procédé à un contrôle portant sur les années 1988, 1989 et 1990, l'administration avait constaté que le requérant avait déduit la TVA lors de nombre d'achats de voitures d'occasion à divers garagistes ou sociétés, alors qu'il ne disposait pas pour ce faire de factures répondant aux exigences légales en la matière, du fait que certaines mentions obligatoires ne figuraient pas sur ces factures.

Le requérant fit opposition à cette contrainte devant le tribunal de première instance de Bruges. Il soutenait notamment que les mentions exigées par la législation belge étaient contraires aux dispositions de l'Union européenne en la matière, telles qu'interprétées par la Cour européenne de justice et que bon nombre de ces mentions étaient inutiles. Il ajoutait que les factures litigieuses contenaient suffisamment de mentions et que l'administration avait déjà accepté des déductions sur base de factures incomplètes. Il demandait aussi de poser une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage sur une éventuelle discrimination existant entre sa situation et celle d'autres contribuables.

Le tribunal déclara l'opposition non fondée par jugement du 1er avril 1996. Le tribunal estima que les mentions exigées par la législation belge n'étaient pas contraires aux dispositions de l'Union européenne ou en contradiction avec les enseignements de l'arrêt de la Cour européenne de justice du 14 juillet 1988. Il ne pouvait par ailleurs être sérieusement contesté que lesdites mentions fussent nécessaires pour permettre un contrôle des déductions de TVA effectuées et pour s'opposer à la fraude ou aux malversations. On ne pouvait pas non plus prétendre qu'elles étaient trop nombreuses ou trop techniques, au point d'avoir pour effet de rendre en pratique impossible toute déduction de TVA.

Le tribunal nota aussi que les mentions manquantes sur les factures présentées par le requérant lors du contrôle étaient très importantes, puisque la date de livraison n'était pas mentionnée sur 855 factures, le millésime sur 345, la cylindrée sur 406, la puissance du moteur sur 851 et le type de châssis sur 472 ; l'absence de ces données pouvait être frauduleuse. Etant professionnel, le requérant devait aussi s'assurer que la TVA était bien versée au Trésor par ses cocontractants et, bien qu'il prétende que cela avait été le cas, il restait en défaut de le prouver. Sa comptabilité était aussi irrégulière et il ne possédait même pas de livre journal (financieel dagboek). Comme le relevait à juste titre l'administration, les éléments présentés comme preuves de paiement présentaient de nombreuses lacunes et n'étaient absolument pas probants. Les extraits de comptes ne donnaient aucun détail concernant la partie cocontractante et la numérotation des factures constituait un embrouillamini inextricable. Le requérant pouvait ainsi difficilement être considéré comme de bonne foi et, en agissant de la sorte, avait grand ouvert la porte à une éventuelle fraude. La réalité des transactions commerciales, conforme aux règles comptables ou à ce que devait être une comptabilité appropriée, n'était donc pas prouvée.

Le tribunal estima encore que le fait que l'administration ait précédemment pu accepter des déductions alors que des factures conformes à la réglementation n'avaient pas été fournies ne pouvait, dans le cas d'espèce, entrer en ligne de compte. Une telle attitude ne pouvant en principe être adoptée que dans des circonstances tout à fait spécifiques, notamment quand il n'existait aucun doute sur la réalité des transactions commerciales ou aucune suspicion de fraude. Or, aucune de ces deux conditions n'existait en l'espèce, comme le tribunal l'avait déjà relevé préalablement.

Eu égard notamment aux considérations susmentionnées, le tribunal considéra également qu'il n'y avait aucune apparence de discrimination et qu'il n'y avait donc pas lieu de poser une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage.

Le tribunal déclara son jugement exécutoire nonobstant recours.

Le requérant interjeta appel. Dans sa requête d'appel datée du 26 août 1996, il reprenait les arguments développés en première instance et reprochait au tribunal de les avoir rejetés à tort.

Suite à l'appel du requérant, le receveur de l'administration fiscale notifia, le 24 octobre 1996 au requérant, une demande de consignation des sommes dues aux termes du jugement du 1er avril 1996. Cette demande, faite par application de l'article 92 alinéa 2 du code de la taxe sur la valeur ajoutée (code de la TVA), était fondée sur les motifs qu'il n'y avait pas eu de paiement, même sous réserve, et que l'hypothèque légale, prise par l'administration en vertu de l'article 86 du code de la TVA sur les biens immobiliers appartenant au requérant était bien inférieure aux sommes dues en vertu du jugement. Le montant des biens concernés par cette hypothèque, prise pour une somme de 5 300 000 BEF (131 383,57 EUR) ne pouvait servir de garantie pour le paiement de la somme totale due, soit 152 275 502 BEF (377 481,10 EUR). Le receveur mentionnait encore que la requête d'appel n'apportait aucun argument neuf qui n'ait été déjà réfuté par l'administration et que les droits du Trésor ne pouvaient être protégés légalement par aucun autre moyen que par l'application de l'article 92 alinéa 2 précité.

En l'absence de consignation, l'administration fiscale souleva, le 6 février 1997, une exception d'irrecevabilité fondée sur l'article 92, alinéa 2, du code de la TVA qui prévoit l'irrecevabilité du recours lorsque la somme due n'est pas consignée dans les deux mois de la demande.

Le requérant déposa pour sa part, deux jeux de conclusions. Il y reprenait, d'une part, les éléments déjà développés antérieurement. Il y contestait, d'autre part, l'application de l'article 92, alinéa 2, du code de la TVA, arguant que le but du législateur était de n'imposer la consignation qu'en cas d'appel abusif ou dilatoire. Tel n'était pas le cas en l'espèce, où il ne pouvait être considéré comme étant de mauvaise foi. On ne pouvait déduire un caractère dilatoire de l'appel du fait qu'il soit fait usage des mêmes arguments qu'en première instance, alors que sa requête d'appel était amplement motivée. Il mentionnait aussi, sans autres précisions, qu'il ne pouvait pas consigner les sommes réclamées, vu le montant de la TVA réclamé et celui de l'amende, celui-ci atteignant deux fois la somme portée en compte. Il relevait aussi que l'administration avait pris toutes les mesures conservatoires possibles sur les biens dont il était propriétaire, mais que ces garanties ne représentaient bien sûr qu'une partie des sommes réclamées. Il répétait à l'envi que l'on ne pouvait, dans ces conditions, parler de mesures destinées à garantir les droits du Trésor.

Par arrêt du 8 septembre 1999, la cour d'appel de Gand, faisant droit à l'exception d'irrecevabilité de l'administration fiscale, déclara le recours irrecevable, sur base de l'article 92, alinéa 2, du code de la TVA. Cette juridiction nota que la demande de consignation avait été faite le 24 octobre 1996 au requérant qui n'y avait donné aucune suite et qui n'avait même pas réagi à cette demande. Ayant relevé qu'il ne faisait valoir en appel aucun moyen sur lequel le jugement entrepris ne se serait pas prononcé par une décision motivée, elle constata que la demande de consignation était fondée sur des données objectives et contrôlables, en particulier l'absence d'arguments nouveaux et l'insuffisance des garanties immobilières que l'administration pouvait mettre en œuvre, celles-ci représentant 5 300 000 BEF alors que les sommes réclamées atteignaient plus de 152 000 000 BEF. La cour d'appel releva aussi que le requérant n'avait pas apporté d'élément probant de nature à montrer qu'il était dans l'impossibilité de donner suite à la demande de consignation. Elle ajouta qu'elle ne pouvait se substituer au receveur pour apprécier l'opportunité de la consignation et que sa compétence se limitait à vérifier si celle-ci était motivée et régulière, ce qui était le cas en l'espèce.

Le requérant se pourvut en cassation. Dans son unique moyen, il faisait valoir que l'irrecevabilité de son appel portait atteinte à l'article 6 § 1 de la Convention et que l'arrêt attaqué méconnaissait aussi l'article 159 de la Constitution, l'article 3 de la loi du 29 juillet 1991, l'article 92 alinéa 2 du code de la TVA et les articles 20, 21, 602, 1050, 1057, 7o, et 1072 bis du code judiciaire.

Par arrêt du 3 janvier 2003, la Cour de cassation rejeta le pourvoi. A cet égard, la Cour de cassation rappela que l'article 6 ne trouve pas application en matière pénale sauf lorsqu'elle aboutit au prononcé d'une peine qui s'assimile à une sanction pénale, et estima que tel n'était pas le cas en l'espèce. La Cour de cassation rappela aussi que l'article 92, alinéa 2, du code de la TVA vise à s'opposer à l'introduction de recours dilatoires et qu'elle impose de tenir compte des données concrètes de chaque affaire, en ce compris la situation financière du contribuable. Elle considéra que la cour d'appel avait légalement justifié sa décision sur ce point en constatant que les garanties immobilières étaient insuffisantes, que le requérant n'avait pas apporté d'élément probant de nature à montrer qu'il était dans l'impossibilité de donner suite à la demande de consignation et qu'il n'avait pas fait valoir de nouveaux arguments dans sa requête d'appel.

B. Le droit et la pratique internes pertinents

L'article 70 § 1er 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.

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

L'article 86 du code de la TVA est ainsi libellé :

« Pour le recouvrement de la taxe, des intérêts et des frais, le Trésor public a un privilège général sur tous les revenus et les biens meubles de toute nature du redevable à l'exception des navires et bateaux et une hypothèque légale sur tous les biens appartenant aux redevables, situés en Belgique et qui sont susceptibles d'hypothèque. »

A l'époque des faits, l'article 92 alinéa 2 de ce code se lisait comme suit :

« En cas d'opposition à la contrainte, le redevable peut, sur la poursuite de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions et avant le jugement vidant le débat, être condamné, selon la procédure de référé, à fournir, dans le délai à fixer par le juge, soit un versement provisionnel, soit un cautionnement, pour les sommes réclamées par la contrainte ou pour une partie de ces sommes. L'ordonnance est exécutoire nonobstant appel. Le redevable peut être autorisé à remplacer ces garanties par une caution personnelle agréée par 1'administration.

Dans le cas où l'opposition à contrainte a été rejetée, aucun recours contre la décision judiciaire ne peut être valablement introduit si le montant des sommes dites n'est pas consigné dans les deux mois de la demande que le fonctionnaire compétent notifie au redevable sous pli recommandé à la poste. »

Cette disposition a été modifiée le 1er janvier 1999 et se lit désormais comme suit :

« En cas d'appel du jugement qui a rejeté l'action en justice introduite par le débiteur, le receveur de la taxe sur la valeur ajoutée peut, eu égard aux données concrètes du dossier, en ce compris la situation financière du débiteur, notifier à celui ci, par pli recommandé à la poste, une demande de consignation de tout ou partie des sommes dues. Le débiteur peut être autorisé à remplacer cette consignation par une sûreté réelle ou personnelle agréée par l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions.

Les sommes réclamées doivent être consignées ou la sûreté constituée, dans les deux mois de la notification.

A défaut de consignation des sommes ou des constitutions de la sûreté dans le délai imparti, la juridiction saisie du recours doit, dans les trois mois à compter de l'expiration de ce délai, déclarer le recours irrecevable à moins que, sur requête motivée du débiteur dans les deux mois de la notification visée à l'alinéa 1er elle ne conclue, dans la même période de trois mois, que la demande formée par le fonctionnaire chargé du recouvrement n'est pas fondée. »

Le Manuel belge de la TVA, un ouvrage édité par l'administration fiscale qui commente les différentes dispositions légales en la matière, contient au numéro 649, figurant sous le titre « Opposition à contrainte », les commentaires suivants à propos de cette disposition :

« Dans le cas où l'opposition à contrainte a été rejetée, aucun recours contre la décision judiciaire ne peut être valablement introduit si le montant des sommes dues, lorsqu'il s'agit de taxes, amendes et intérêts dont la cause d'exigibilité est intervenue avant le 1er janvier 1999, n'est pas consigné dans les deux mois de la demande que le fonctionnaire compétent notifie au redevable sous pli recommandé à la poste (Code, art. 92, alinéa 2, ancien).

Pour l'application de cette disposition, il n'y a pas lieu de distinguer selon que le jugement rejetant l'opposition a été prononcé contradictoirement ou par défaut (c'est à dire : « réclamées par l'Etat »).

Pour la consignation des sommes réclamées par l'Etat, le redevable dispose d'un délai de deux mois à compter de la demande que l'administration lui notifie par lettre recommandée. Cela signifie qu'un recours par ex. un acte d'appel introduit sans consignation préalable est recevable si l'administration n'exige pas cette consignation ou si la consignation est effectuée dans les deux mois de la demande notifiée au redevable.

La consignation doit être opérée à la Caisse des dépôts et consignations.

Compte tenu de la jurisprudence de la Cour d'arbitrage en la matière, la demande en consignation doit s'appuyer sur des éléments objectifs et nécessairement contrôlables provenant du dossier administratif du redevable et reprenant les données concrètes de l'affaire, y compris la situation financière de l'assujetti.

Le receveur dispose d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire quant à l'opportunité d'introduire une requête en consignation. »

La Cour d'arbitrage de Belgique a rendu plusieurs arrêts à propos de cette disposition à partir de 1992. Dans un arrêt du 18 novembre 1992, elle a notamment émis les considérations suivantes :

« B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité des Belges devant la loi et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie selon certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable.

B.4.1. 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.6.1. Une disposition légale n'est pas discriminatoire par le simple fait que son application concrète est susceptible de donner lieu à un traitement distinct ou que son exécution différenciée n'est pas exclue.

En l'espèce, le législateur pouvait raisonnablement considérer que la consignation ne serait pas toujours nécessaire pour sauvegarder les droits du Trésor et prévenir des recours dilatoires. Il pouvait également laisser à l'administration compétente le soin de tenir compte des éléments concrets de chaque affaire, en ce compris la situation de fortune du redevable, aux fins de vérifier si la consignation est indiquée pour atteindre l'objectif de la loi.

L'habilitation que, dans l'interprétation envisagée, le législateur a accordée à l'administration n'implique pas l'autorisation d'appliquer un traitement distinct pour lequel n'existerait aucune justification objective et raisonnable.

B.6.2. La décision du receveur doit se fonder sur les éléments objectifs et nécessairement contrôlables d'un dossier administratif faisant apparaître que la mesure prise est raisonnablement justifiée, compte tenu du but poursuivi par le législateur.

Le redevable supposé à qui on demande la consignation lorsqu'il se pourvoit en appel n'est pas sans défense contre la décision du fonctionnaire compétent ; le cas échéant, et notamment lorsqu'elle aurait été prise sans être motivée par les circonstances de l'espèce, cette décision devrait après examen par le juge, au regard de l'article 107 de la Constitution, être considérée comme inapplicable, auquel cas elle ne pourra plus constituer un empêchement pour le traitement au fond. »

La Cour d'arbitrage se prononça de la même manière dans un arrêt du 10 juin 1993 où elle examina également si l'application de l'article 92 alinéa 2 de ce code ne créait pas une discrimination entre les parties au litige (prohibée par les articles 6 et 6bis de la Constitution). Sur ce point, elle s'expliqua comme suit :

« B.8.1. La Cour doit également examiner si la règle portée par l'article 92, alinéa 2, du code de la T.V.A. ne crée pas une discrimination entre les parties au litige en ce que cette disposition légale accorde à l'un des litigants, à savoir l'Administration de la T.V.A., le pouvoir discrétionnaire de subordonner l'utilisation d'une voie de recours par l'autre litigant au respect d'une condition prévue dans la loi, alors que cet autre litigant ne se voit pas offrir la faculté de restreindre l'usage d'une voie de recours à l'encontre d'un jugement qui déclarerait fondée son opposition à contrainte.

B.8.2. Par la règle prévue à l'article 92, alinéa 2, du Code de la T.V.A., le législateur vise à préserver les droits du Trésor contre des recours dilatoires, après qu'un jugement défavorable à l'assujetti a déjà été rendu. L'assujetti dont l'opposition à contrainte a été déclarée fondée n'a pas besoin d'une telle protection de ses droits puisque le jugement se borne à priver d'un titre exécutoire la partie adverse, en l'occurrence l'Administration de la T.V.A. Dès lors, les catégories de litigants à l'égard desquelles est alléguée l'inégalité exposée sous B.8.1 ne sont pas suffisamment comparables, de sorte que la différence de traitement critiquée ne viole pas les articles 6 et 6bis de la Constitution. »

La Cour d'arbitrage confirma sa jurisprudence dans des arrêts des 6 juin et 9 novembre 1995 où elle écarta l'interprétation selon laquelle l'administration compétente avait, en toute hypothèse, l'obligation de demander la consignation, sans égard à la situation concrète du redevable, une hypothèse qui avait pour effet qu'un justiciable ne disposant pas des moyens nécessaires pour effectuer la consignation demandée n'aurait en aucun cas la possibilité d'introduire un recours recevable.

GRIEFS

Le requérant soutient que l'irrecevabilité de son appel viole diverses dispositions de la Convention. Faisant valoir qu'il ne pouvait consigner les sommes réclamées, il explique que l'irrecevabilité de son appel du fait d'une demande de consignation arbitraire, et donc contraire à l'article 17 de la Convention, l'a privé d'un accès à un « juge » et d'un procès équitable, au sens de l'article 6 de la Convention, ainsi que d'un recours conforme à son article 13. Elle a aussi constitué une discrimination sur la base de la fortune et des moyens financiers, contraire à son article 14.

EN DROIT

Le requérant soutient que l'irrecevabilité de son appel viole diverses dispositions de la Convention.

1. Faisant valoir qu'il ne pouvait consigner les sommes réclamées, il explique que l'irrecevabilité de son appel - prononcée sur la base du fait d'une demande de consignation arbitraire, et donc contraire à l'article 17 de la Convention - l'a privé d'un accès à un « juge » et d'un procès équitable, au sens de l'article 6 de la Convention, ainsi que d'un recours conforme à son article 13. Dans ses parties pertinentes, l'article 6 § 1 de la Convention se lit comme suit :

« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement (...) par un tribunal (...) qui décidera (...) des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. (...) »

Pour sa part, l'article 13 de la Convention est ainsi libellé :

« Toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la (...) Convention ont été violés, a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale, alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles. »

Le Gouvernement conteste la position du requérant. S'il reconnaît que si l'imposition fiscale échappe au champ d'application de l'article 6 de la Convention, celui-ci peut trouver application en ce qui concerne les amendes fiscales prononcées qui peuvent, selon la jurisprudence, constituer une sanction pénale au sens de cette disposition. Il rappelle que l'article 92, alinéa 2, du code de la TVA vise à éviter qu'un appel purement dilatoire, qui aurait pour but de retarder la solution judiciaire finale ne soit introduit et mette en péril l'intérêt général dont font partie les droits du Trésor. Pareille réglementation du recours veille à assurer la bonne administration de la justice. Comme l'administration fiscale elle-même l'expose dans son Manuel de la TVA, la décision de mettre en œuvre la demande de consignation n'a aucun caractère automatique et doit être motivée par le receveur en fonction des éléments concrets du dossier. L'arrêt de la Cour d'arbitrage du 18 novembre 1992 et les arrêts ultérieurs de cette cour confirment la nécessité de fonder cette mesure sur des éléments objectifs et nécessairement contrôlables du dossier, de nature à établir que celle-ci est raisonnablement justifiée, compte tenu du but poursuivi par le législateur.

Le Gouvernement en conclut que l'article 92 alinéa 2 n'a pas pour effet de supprimer l'accès à une juridiction, mais se limite à en restreindre l'accès dans des cas particuliers, dans le souci d'éviter des recours dilatoires ayant pour but de mettre en péril l'intérêt général. La mesure, qui vise à sauvegarder les droits du Trésor, a un but légitime et, vu les conditions de sa mise en œuvre, il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre le but visé et les moyens employés. Tel a assurément été le cas en l'espèce, où la décision a été fondée sur les faits suivants :

- il n'y avait pas eu de paiement même sous réserve ;

- en vertu de l'article 86 du code belge de la TVA, une hypothèque légale avait été prise par l'administration fiscale sur des biens immobiliers appartenant au requérant pour une somme de 5,3 millions de francs belges, somme bien inférieure à celle à laquelle le requérant avait été condamné ;

- cette hypothèque légale ne peut en vertu de l'article 86 précité du code belge de la TVA servir de garantie pour le montant des amendes qui s'élevait à 73 315 100 BEF (1 817 433,80 EUR) ;

- la requête en appel déposée par le requérant n'apportait aucun argument neuf qui n'aurait pas déjà été réfuté par 1'administration, l'appel ayant un caractère dilatoire ;

- les droits du trésor ne pouvaient être protégés légalement par aucun autre moyen que par l'application de l'article 92, alinéa 2, du code de la TVA.

Le Gouvernement observe que le requérant a bénéficié d'un contrôle de la demande de consignation par la cour d'appel, une juridiction présentant les garanties d'indépendance et d'impartialité. Celle-ci a pris sa décision d'irrecevabilité après avoir, comme l'a constaté la Cour de cassation, vérifié in concreto les éléments du dossier relatifs à la demande de consignation et estimé, au vu de cet examen concret, que la demande de consignation était légale en se fondant sur les cinq motifs relevés par le receveur et en y ajoutant un élément complémentaire : le fait que le requérant n'avait nullement réagi à la demande de consignation. La décision d'irrecevabilité n'a donc pas été prise en méconnaissance de l'article 13 de la Convention.

Le requérant est d'avis qu'il a été empêché de présenter ses arguments devant la cour d'appel sur la base d'une demande de consignation déraisonnable émanant de la partie adverse. Il observe que l'article 92, alinéa 2, du code de la TVA peut donner lieu à des abus et que l'administration a, en l'espèce, abusé de cette possibilité, alors qu'elle peut apprécier discrétionnairement de demander ou non la consignation. Il était manifeste que le requérant ne disposait pas des moyens financiers nécessaires pour payer les montants réclamés et qu'il ne pouvait pas davantage délivrer les sûretés nécessaires pour en assurer le paiement. La restriction du droit d'appel vise par ailleurs à combattre les recours dilatoires et on ne saurait prétendre sérieusement que le fait qu'une requête d'appel n'apporte pas d'éléments nouveaux signifie que l'appel serait dilatoire. La cour d'appel n'a pas non plus effectué de contrôle de l'opportunité de la demande de consignation, mais s'est contentée d'effectuer un examen prima facie de la motivation donnée à cet égard par l'administration.

La Cour a procédé à un examen préliminaire des arguments des parties. Elle estime que ce grief pose des questions de droit et de fait complexes qui ne peuvent être résolues à ce stade de l'examen de la requête, mais nécessitent un examen au fond. Il s'ensuit que ce grief ne saurait être déclaré manifestement mal fondé, au sens de l'article 35 § 3 de la Convention.

2. Le requérant soutient également que l'irrecevabilité de l'appel a aussi constitué une discrimination sur la base de la fortune et des moyens financiers, contraire à l'article 14 de la Convention qui dispose que :

« La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation. »

Le Gouvernement soutient que la décision d'irrecevabilité n'a pas été prise en méconnaissance de l'article 14 de la Convention, puisque cette mesure prise en application de l'article 92 alinéa 2 doit être raisonnablement justifiée compte tenu du but poursuivi par le législateur. Il ne saurait être considéré comme un traitement qui serait imposé sans raison objective et raisonnable. Les motifs retenus en l'espèce par la cour d'appel confirment cette absence de discrimination. Par ailleurs, on ne saurait comparer, comme le fait le requérant, la situation de l'Administration de la TVA à celle du contribuable en matière d'appel d'une décision rendue dans une procédure d'opposition à une contrainte. En effet, un appel de l'administration n'intervient que lorsque l'opposition est accueillie, c'est-à-dire lorsque le titre exécutoire de l'administration est annulé. Cette situation est tout à fait différente de celle dans laquelle se trouvait le requérant, puisque l'administration disposait d'un titre exécutoire, dont la validité était confirmée par la décision rendue sur opposition.

Le requérant, qui relève que la consignation a été demandée parce qu'il ne disposait pas de moyens suffisants pour payer la taxe réclamée, en déduit que celle-ci n'aurait pas été ordonnée s'il avait disposé de moyens suffisants, ce qui constitue manifestement une discrimination sur la base de la fortune d'un contribuable.

La Cour constate que ce grief est intimement lié à celui formulé sous l'angle des articles 6, 13 et 17 de la Convention, de sorte qu'il doit suivre le même sort. Il s'ensuit que ce grief ne saurait être déclaré manifestement mal fondé, au sens de l'article 35 § 3 de la Convention. Aucun autre motif d'irrecevabilité n'a été relevé.

Par ces motifs, la Cour, à l'unanimité,

Déclare la requête recevable, tous moyens de fond réservés.

 Søren NIELSEN Christos ROZAKIS

 Greffier Président