



Date de réception : 12/07/2023

Affaire C-331/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

25 mai 2023

Jurisdiction de renvoi :

Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent
(Belgique)

Date de la décision de renvoi :

22 mai 2023

Partie requérante :

Dranken Van Eetvelde NV

Partie défenderesse :

État belge

[OMISSIS]

[OMISSIS]

Rechtbank van eerste aanleg

Oost-Vlaanderen,

Afdeling Gent

(tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand, Belgique)

Jugement interlocutoire [OMISSIS]

En cause de :

DRANKEN VAN EETVELDE NV, [OMISSIS] ayant son siège social à
9160 Lokeren, [OMISSIS]

partie demanderesse, [OMISSIS]

CONTRE :

L'État belge, SPF Finances, Service d'encadrement Logistique – [OMISSIS] à 1030 Bruxelles, représenté par le ministre des Finances, poursuites et diligences du Conseiller Recouvrement du team Recouvrement Personnes morales Saint-Nicolas 1, [OMISSIS] ici représenté par le Conseiller général à l'Inspection Spéciale des Impôts (ISI) de Gand [OMISSIS],

partie défenderesse, [OMISSIS]

Le rechtbank (tribunal) rend le jugement suivant :

I. LA PROCÉDURE

[déroulement de la procédure]

[OMISSIS]

II. LA DEMANDE

Dans ses « conclusions de synthèse à la suite de l'arrêt de la Cour constitutionnelle », la **demanderesse** demande de déclarer la demande recevable et fondée et, par conséquent :

«

- * *d'annuler la contrainte émise le 10/12/2018 [OMISSIS] ;*
- * *d'au moins déclarer qu'aucune TVA n'est exigible ;*
- * *d'au moins dire pour droit que [la demanderesse] n'est pas solidairement responsable de la TVA pour un montant de 141 277,52 euros en application de l'article 51bis, paragraphe 4, CTVA [Code de la TVA] ;*
- * *d'à tout le moins constater la violation du principe non bis in idem et que les amendes doivent être annulées pour ce motif ;*
- * *d'à tout le moins annuler l'imposition des deux amendes de 282 540,00 euros et 346 220,00 euros de la contrainte susmentionnée du 10/12/2018 ;*
- * *d'au moins pour dire pour droit que l'amende de 282 540,00 euros en application de l'article 70, paragraphe 1, CTVA devient caduque lorsque l'amende de l'article 70, paragraphe 2 s'applique ;*

- * *d'au moins constater que la loi ne permet pas de prononcer une amende avec sursis et donc de déclarer inconstitutionnel l'article 70 CTVA, ou de réduire les amendes à un montant proportionné ;*
- * *de juger que des intérêts de 9,6 % ont été indûment réclamés en l'espèce et, le cas échéant, de les ramener à un montant proportionné ;*
- * *[OMISSIS] [proposition de questions préjudicielles]*

1) *[OMISSIS]* »

[OMISSIS].

III. FAITS PERTINENTS ET LITIGE

1

2 [OMISSIS]

L'administration fiscale a procédé à une enquête fiscale auprès de la demanderesse concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2011. Depuis le 1^{er} mars 2000, cette société est identifiée comme assujetti à la TVA [OMISSIS]. L'activité déclarée est « 47252 Commerce de détail de boissons en magasin spécialisé, assortiment général » et « 46349 Commerce de gros de boissons, assortiment général ». [OMISSIS]

3 [OMISSIS] [déroulement de l'enquête fiscale et taxation]

4 [OMISSIS]

[OMISSIS]

5

[OMISSIS]

6

[OMISSIS]

7

[OMISSIS]

8

En application de l'article 84ter CTVA, la demanderesse s'est vu notifier, le 3 décembre 2018, les indices de fraude fiscale pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2011.

L'agent verbalisateur a constaté pour cette période un certain nombre d'infractions à la législation et à la réglementation en matière de TVA.

Avant de les exposer en détail, l'agent verbalisateur de l'administration fiscale a fait mention de deux contrôles fiscaux antérieurs dont la requérante avait fait l'objet d'où il ressort que, malgré les contrôles, les taxations et les condamnations judiciaires antérieurs pour la même infraction, elle commettait à nouveau les mêmes infractions :

Contrôle portant sur la période du 1/1/2000 au 31/12/2002

9

En 2003, l'ISI a effectué un contrôle TVA pour la période du 1^{er} janvier 2000 au 31 décembre 2002. Le 3 février 2004, un procès-verbal a été dressé à l'encontre de la demanderesse, constatant qu'elle avait établi des factures de vente pour des livraisons de fûts de bière et de diverses autres boissons à des particuliers qui, soit étaient inconnus à l'adresse indiquée, soit n'avaient ni commandé, ni reçu livraison des marchandises facturées.

Ces constatations étaient basées sur des visites sur place aux personnes et adresses indiquées sur les factures ainsi que sur les aveux des administrateurs de la demanderesse.

Pour ces infractions, une amende proportionnelle de 540 390,00 euros a été infligée conformément à l'article 70, paragraphe 2, premier alinéa, CTVA, à savoir le maximum légal de 200 % de la taxe due sur l'opération.

Par jugement du 10 avril 2008 [OMISSIS], il a été jugé que la demanderesse a organisé un système de fausses factures dans le cadre duquel les marchandises mentionnées sur la facture n'étaient pas livrées au client mentionné sur la facture (particulier) mais à un client assujetti, exploitant d'un café/hôtel/restaurant dont l'identité n'est plus traçable. Au moyen des fausses factures, ces assujettis effectuaient des acquisitions auprès de la demanderesse qu'ils pouvaient vendre dans leur café/hôtel/restaurant. Ce procédé offrait la possibilité de réaliser avec ces boissons achetées des ventes qui n'étaient pas comptabilisées dans les recettes et n'étaient donc pas soumises à la TVA et à l'impôt sur le revenu. Le rechtbank (tribunal) a donc jugé que l'État belge avait estimé à juste titre pouvoir appliquer l'amende maximale prévue par la loi. Le rechtbank (tribunal) a réduit l'amende à 270 000,00 euros.

Contrôle portant sur la période du 1/1/2003 au 31/12/2004

10

Le 17 janvier 2006, un contrôle fiscal a été entamé auprès de la demanderesse pour la période du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2004 par l'AFER [administration de la fiscalité des entreprises et des revenus], Centre de contrôle de Termonde. Le 8 février 2006, un procès-verbal a été dressé dans lequel l'administration fiscale réclamait une amende de 35 540,00 euros (conformément à l'article 70, paragraphe 2, CTVA) au titre de l'émission de factures dans lesquelles l'identité du client était remplacée par celle d'un tiers qui n'était pas impliqué dans la livraison.

Par jugement du 17 novembre 2008 [OMISSIS], il a été jugé que la demanderesse avait mis en place, depuis sa création en 2000, un système d'émission de fausses factures sur lesquelles le nom des clients mentionnés (des particuliers) n'étaient pas les clients réels. La demanderesse ne l'a pas contesté. Le rechtbank (tribunal) a considéré qu'il fallait tenir compte du fait que l'imposition d'une amende évite une récidive à l'avenir. À cet égard, elle a jugé disproportionnée une amende de 35 540,00 euros et l'a réduite à 17 770,00 euros.

Les infractions constatées afférentes à la période sous enquête du 1^{er} janvier au 31 décembre 2011 ont été décrites dans le procès-verbal du 6 décembre 2018 [OMISSIS].

Le 10 décembre 2018, une contrainte a été délivrée par le conseiller fiscal recouvrement-receveur du team recouvrement personnes morales Saint-Nicolas 1, qui a été visée et déclarée exécutoire le 11 décembre 2018.

Cette contrainte a été portée à la connaissance de la demanderesse par courrier recommandé le 13 décembre 2018 (conformément à l'article 85, paragraphe 1, CTVA).

La demanderesse a formé opposition contre cette contrainte le 21 décembre 2018 au moyen d'une requête contradictoire. L'audience introductive a eu lieu le 14 janvier 2019.

La procédure pénale susmentionnée à l'encontre de la demanderesse et de ses administrateurs a été clôturée par jugement du rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (tribunal de première instance de Flandre orientale, division Termonde, Belgique) siégeant en matière pénale du 18 juin 2019 par lequel, entre autres, la demanderesse a été condamnée à une amende de 20 000,00 euros à majorer des décimes additionnels légaux et assortie d'un sursis ordinaire de trois ans pour la moitié de l'amende [OMISSIS].

La condamnation concernait le faux fiscal et l'usage de faux fiscal en matière de TVA et d'impôts sur les revenus, ainsi que l'absence de déclaration de revenus à l'impôt des sociétés et l'absence de déclaration de ventes et de la TVA due sur celles-ci au regard de la législation et de la réglementation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, le tout dans une intention frauduleuse ou dans l'intention de nuire. Cet élément intentionnel a été retenu au motif que la demanderesse a apporté une contribution substantielle et essentielle à un système de fraude

permettant à ses clients professionnels de vendre « au noir ». Les faits des préventions concernaient des factures émises en 2012, 2013 (une facture) et 2014 (quinze factures échantillonnées).

Dans ses conclusions, la demanderesse fait mention de la visite d'entreprise du 4 septembre 2012 à son siège social, ce qu'elle a également fait dans la procédure pénale susmentionnée afin d'obtenir un report dans l'attente d'une décision dans la procédure de prétaxation qu'elle a engagée contre cette visite d'entreprise.

Les documents sur lesquels le parquet s'est fondé n'avaient cependant aucun lien avec cette visite en ce qu'ils ont été obtenus d'une autre manière. Il en va de même pour la taxation actuellement contestée dans le cadre de laquelle les pièces et documents avaient fait l'objet d'une rétention en 2014.

Cela ressort du procès-verbal de taxation lui-même [OMISSIS] dans lequel l'agent verbalisateur, avant d'exposer sa taxation, indique les documents sur lesquels il s'est fondé et où il les a obtenus.

Le rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand) a cependant décidé par jugement définitif du 4 juin 2019 dans cette procédure de prétaxation [OMISSIS], dans le cadre de laquelle il a d'abord posé une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle par jugement interlocutoire, que la collecte de preuves lors de la visite d'entreprise du 4 septembre 2012 s'était déroulée légalement dans son intégralité [OMISSIS]. Précédemment, la juridiction pénale avait rendu exactement la même décision [OMISSIS]. La demanderesse a fait savoir qu'elle acquiesçait à ce jugement définitif.

11

Le 21 décembre 2018, la demanderesse a déposé au greffe de la juridiction de céans une requête en opposition à la contrainte du 10 décembre 2018. [OMISSIS]

12

[Déroulement de la procédure]

[OMISSIS]

13

[OMISSIS]

IV. ANALYSE

1. Sur la recevabilité

[La demande est recevable]

[OMISSIS]

2. Sur le fond

Généralités

2.1.

Le présent litige porte sur un montant total de TVA due de :

- 173 512,56 euros (141 665,30 euros au titre de la responsabilité solidaire + 31 847,26 euros au titre du remboursement de la TVA sur la base de notes de crédit émises à tort) ;
- une amende au titre de l'article 70, paragraphe 2, CTVA (mentions erronées sur les factures) : 347 000,00 euros (soit 173 512,56 euros x 200 %) ;
- une amende au titre de l'article 70, paragraphe 1, CTVA (non-acquittement de la TVA) : 283 320,00 euros (soit 141 665,30 x 200 %).

Le présent litige porte également sur certaines questions juridiques relatives à la responsabilité solidaire au titre de l'article 51bis, paragraphe 4, CTVA.

2.2.

Dans son jugement interlocutoire, le rechtbank (tribunal) a constaté que la demanderesse souhaitait poser un certain nombre de questions préjudicielles à la Cour constitutionnelle concernant la responsabilité solidaire.

Le rechtbank (tribunal) a alors constaté que les deux parties avaient des points de vue différents sur la responsabilité solidaire en matière de TVA.

Cette responsabilité solidaire, « sans faute » ou non, influence dans une large mesure la décision de la juridiction de céans. Outre ce problème, le principe non bis in idem a également été évoqué. L'application de ce principe serait différente selon qu'il concerne le domaine des impôts sur les revenus ou bien celui de la TVA. La question du cumul des sanctions administratives et pénales en lien avec une unité d'intention est également une question de droit importante qui nécessite un examen au regard du principe d'égalité.

Dès lors que ces questions de droit ont une incidence majeure sur la solution des litiges en matière de TVA, le rechtbank (tribunal) a estimé nécessaire, dans les circonstances de la présente affaire, de poser ces questions.

2.3.

[Reproduction des questions posées à la Cour constitutionnelle]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

2.4.

Dans son arrêt (n° 135/2021) du 7 octobre 2021, la Cour constitutionnelle a jugé que :

«

- *Les première, deuxième, troisième et quatrième questions préjudicielles ne sont pas recevables.*
- *L'article 29, paragraphe 3, du Code d'instruction criminelle ne viole pas les articles 10 [principe d'égalité], 11 [interdiction des discriminations] et 172 [principe d'égalité fiscale] de la Constitution.*
- *L'article 70, paragraphes 1 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, paragraphe 1, 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 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. »*

2.5.

La demanderesse fait valoir que, conformément à la jurisprudence de la Cour, nul ne peut être inconditionnellement tenu pour responsable de la fraude d'autrui. Une telle responsabilité sans faute excède les limites de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public et lutter contre la fraude fiscale (voir arrêts du 21 décembre 2011 [Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871] et du 11 mai 2006 [Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309] ainsi que d'autres arrêts auxquels ces arrêts font référence [OMISSIS]). Il en résulte une violation du principe de proportionnalité.

2.6.

Or, l'article 51 bis, paragraphe 4, CTVA comporte la même responsabilité sans faute et pourrait donc être contraire au principe de proportionnalité et/ou de neutralité en matière de TVA. La réponse à cette question est importante pour pouvoir apprécier si la demanderesse est ou non tenue de payer les taxes éludées.

2.7.

Cette responsabilité solidaire, « sans faute » ou non, influence dans une large mesure la décision de la juridiction de céans. Outre ce problème, le principe non bis in idem a également été évoqué. L'application de ce principe serait différente selon qu'il concerne le domaine des impôts sur les revenus ou bien celui de la TVA. La question du cumul des sanctions administratives et pénales en lien avec une unité d'intention est également une question de droit importante qui nécessite un examen au regard des principes généraux du droit de l'Union.

Le principe non bis in idem est un principe général du droit en vertu duquel un second jugement pénal d'une même personne pour les mêmes faits est exclu après un premier jugement définitif de nature pénale. Ce principe général du droit est garanti par l'article 14, paragraphe 7, du pacte international relatif aux droits civils et politiques, par l'article 4, paragraphe 1, du protocole additionnel n° 7 à la CEDH et par l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

2.8.

Dès lors que ces questions juridiques ont une incidence majeure sur la solution des litiges en matière de TVA, le rechtbank (tribunal) estime nécessaire, dans les circonstances de la présente affaire, de poser ces questions à la Cour.

2.9.

Par conséquent, le rechtbank (tribunal) pose les questions préjudicielles suivantes à la Cour.

POUR CES MOTIFS,

LE RECHTBANK (tribunal), statuant contradictoirement,

DÉCIDE

[OMISSIS]

Avant dire droit plus avant, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

«

- 1) *L'article 51 bis, paragraphe 4 du Code de la TVA viole-t-il l'article 205 de la directive 2006/112 lu conjointement avec le principe*

de proportionnalité en ce que cette disposition prévoit une responsabilité sans faute intégrale et que le juge ne peut pas exercer un pouvoir d'appréciation en fonction de la contribution de chacun à la fraude fiscale ?

- 2) *L'article 51 bis, paragraphe 4, du Code de la TVA viole-t-il l'article 205 de la directive 2006/112 relative au système commun de TVA, lu conjointement avec le principe de neutralité de la TVA, si cette disposition doit être interprétée en ce sens qu'elle impose une obligation solidaire d'acquitter la TVA à la place du débiteur légal, sans qu'il soit tenu compte de la déduction de la TVA à laquelle ce dernier peut procéder ?*
- 3) *L'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui permet un cumul des sanctions (administratives et pénales) de nature pénale résultant de procédures différentes, pour des faits matériellement identiques ayant cependant eu lieu au cours d'années successives (mais qui seraient, au plan pénal, considérés comme une infraction continue avec unité d'intention), et lorsque les faits font l'objet de poursuites administratives pour une année et de poursuites pénales pour une autre année ? Convient-il de ne pas considérer ces faits comme indissociablement liés du fait qu'ils se sont produits au cours d'années successives ?*
- 4) *L'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle une procédure d'imposition d'une amende administrative de nature pénale peut être engagée à l'encontre d'une personne en raison de faits pour lesquels elle a déjà été définitivement condamnée au pénal, alors que les deux procédures sont totalement indépendantes l'une de l'autre, et que la seule garantie que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées corresponde à la gravité de l'infraction en cause consiste dans le fait que le juge du fond fiscal peut procéder à un contrôle de proportionnalité au fond, tandis que la réglementation nationale ne prévoit aucune règle à cet égard, ni aucune règle permettant à l'autorité administrative de tenir compte de la sanction pénale déjà infligée ? »*

[formule finale]

[OMISSIS]