



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

24 octobre 2019*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Impôt sur les revenus des personnes physiques – Irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle »

Dans les affaires jointes C-469/18 et C-470/18,

ayant pour objet deux demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique), par décisions du 28 juin 2018, parvenues à la Cour le 19 juillet 2018, dans les procédures

IN (C-469/18),

JM (C-470/18)

contre

Belgische Staat,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, MM. I. Jarukaitis (rapporteur), E. Juhász, M. Ilešič et C. Lycourgos, juges,

avocat général : M^{me} J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour IN et JM, par M^e J. Verbist, advocaat,
- pour le gouvernement belge, par MM. J.-C. Halleux et P. Cottin ainsi que par M^{me} C. Pochet, en qualité d'agents, assistés de M^e W. van Eeckhoutte, advocaat,
- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement néerlandais, par M^{me} M. K. Bulterman et M. J. Hoogveld, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par MM. H. Krämer et W. Roels, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le néerlandais.

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 11 juillet 2019,
rend le présent

Arrêt

- 1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »).
- 2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant IN (affaire C-469/18) et JM (affaire C-470/18) au Belgische Staat (État belge) au sujet d'avis d'imposition émis par l'administration fiscale belge pour les exercices d'imposition 1997 et 1998, rectifiant leurs déclarations à l'impôt des personnes physiques.

Le droit international

- 3 L'article 20 du traité d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas, signé à Bruxelles le 27 juin 1962, prévoit :

« 1. À la demande de la partie requérante, la partie requise saisira, dans la mesure permise par sa législation, et remettra les objets :

- a) qui peuvent servir de pièces à conviction ;
- b) qui, provenant de l'infraction, auraient été trouvés avant ou après la remise de la personne arrêtée.

2. La remise est subordonnée à l'accord de la chambre du conseil du tribunal du lieu où les perquisitions et saisies ont été opérées qui décide s'il convient ou non de transmettre en tout ou partie, à la partie requérante, les objets saisis. Elle peut ordonner la restitution des objets qui ne se rattachent pas directement au fait imputé au prévenu et statue, le cas échéant, sur la réclamation des tiers détenteurs ou autres ayants droit.

[...] »

Les litiges au principal et la question préjudicielle

- 4 Les faits afférents aux deux litiges au principal sont, mutatis mutandis, identiques dans les affaires C-469/18 et C-470/18. Ils peuvent être résumés comme suit.
- 5 Les requérants au principal sont administrateurs délégués d'entreprises de négoce et de distribution d'ordinateurs ainsi que de composants d'ordinateur. Ces entreprises ont fait l'objet, au cours de l'année 1996, d'une enquête pénale diligentée à la suite d'une plainte de l'administration fiscale belge qui, durant l'année 1995, avait entamé des enquêtes portant sur des fraudes à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de type carrousel.
- 6 Dans le cadre de l'enquête pénale, une commission rogatoire a été exécutée au Luxembourg, au cours de laquelle le directeur d'une banque luxembourgeoise a remis, lors de son audition par un juge d'instruction luxembourgeois, en présence de son homologue belge, des documents bancaires concernant les requérants au principal. Toutefois, cette remise a eu lieu sans que l'accord de la chambre du conseil du tribunal du lieu où les perquisitions et saisies ont été opérées, à savoir la

chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, requis par l'article 20 du traité d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas, ait été demandé.

- 7 Après avoir obtenu l'autorisation de consulter le dossier pénal et d'en prendre copie, l'administration fiscale belge a émis des avis d'imposition rectifiant les déclarations à l'impôt des personnes physiques effectuées par les requérants au principal et ordonnant le paiement d'impôts sur des bénéficiaires d'entreprises industrielles et commerciales, d'un montant de 536 738,94 euros pour l'exercice 1997 et de 576 717,62 euros pour l'exercice 1998, qui avaient été versés sur un compte luxembourgeois.
- 8 Les réclamations introduites à l'encontre de ces avis d'imposition par les requérants au principal ayant été rejetées, ces derniers ont formé des recours aux fins d'obtenir un dégrèvement des impôts mis à leur charge, en faisant valoir que les documents bancaires avaient été obtenus irrégulièrement et ne pouvaient, dès lors, fonder une décision d'imposition. Ces recours ont été accueillis par un jugement de la juridiction de première instance, lequel a été infirmé en appel. Les requérants au principal se sont alors pourvus en cassation.
- 9 Devant la juridiction de renvoi, le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique), les requérants au principal font valoir, notamment, qu'il résulte de l'article 8 de la convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la « CEDH »), et de l'article 7 de la Charte que la remise de données bancaires de personnes physiques n'est possible que si les procédures légales prévues à cette fin sont respectées. Or, tel n'aurait pas été le cas en l'occurrence, de sorte que leur droit fondamental au respect de la vie privée aurait été violé. L'obtention de tels éléments de preuve en violation d'un tel droit irait à l'encontre de ce qui peut être attendu d'une autorité agissant conformément aux principes de bonne administration et l'utilisation de ces éléments de preuve devrait dès lors, en toutes circonstances, être considérée comme inadmissible.
- 10 À cet égard, les requérants au principal invoquent l'arrêt du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), en soutenant que si, dans le cadre de la perception de l'impôt sur les revenus, devait être admise en droit belge la possibilité que des preuves obtenues en violation d'un droit fondamental soient utilisées, cela entraînerait une différence de traitement injustifiable du point de vue du principe d'égalité et de non-discrimination, garanti par la Constitution belge, entre le contribuable faisant l'objet d'une perception de l'impôt sur les revenus et le contribuable faisant l'objet d'une perception de la TVA.
- 11 La juridiction de renvoi expose, d'une part, que la réglementation fiscale belge ne comporte pas de disposition générale interdisant que des éléments de preuve obtenus de manière irrégulière soient utilisés aux fins d'établir une dette d'impôt et d'infliger, le cas échéant, une majoration ou une amende. L'utilisation par l'administration de tels éléments de preuve devrait être appréciée au regard des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable. Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières à cet égard, l'utilisation dans des affaires fiscales de ces éléments de preuve pourrait uniquement être écartée s'ils ont été obtenus d'une façon qui va à ce point à l'encontre de ce qui peut être attendu d'une autorité agissant conformément au principe de bonne administration que cette utilisation devrait en toutes circonstances être considérée comme inadmissible ou si cette utilisation met en péril le droit du contribuable à un procès équitable. Dans cette appréciation, le juge pourrait notamment tenir compte de l'un ou de plusieurs des aspects suivants : le caractère purement formel de l'irrégularité, ses répercussions sur le droit ou la liberté que la norme enfreinte protège, le caractère intentionnel ou non de l'irrégularité commise par l'autorité et la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de loin l'irrégularité commise.
- 12 La juridiction de renvoi cite, d'autre part, l'arrêt du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), et observe que, dans cet arrêt, la Cour a jugé que, en matière de perception de la TVA, des preuves obtenues en violation d'un droit fondamental doivent être écartées. Il résulterait, en revanche, de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme que l'utilisation d'un

élément de preuve recueilli en méconnaissance de l'article 8 de la CEDH n'aboutit pas nécessairement à une violation du droit à un procès équitable garanti à l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH et que l'article 13 de la CEDH n'exige pas en soi qu'un tel élément de preuve soit écarté des débats.

- 13 Compte tenu de cette jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, la juridiction de renvoi estime nécessaire que la Cour soit interrogée à nouveau sur la question de savoir si, en matière de TVA, l'article 47 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose en toutes circonstances à l'utilisation d'éléments de preuve obtenus en méconnaissance du droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte ou en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en application de laquelle la juridiction devant apprécier si un tel élément de preuve peut être utilisé pour fonder une perception de la TVA est tenue de procéder à un examen tel que celui exposé précédemment.
- 14 La juridiction de renvoi précise que, bien que les affaires au principal concernent les impôts sur les revenus et qu'il ne s'agit donc pas d'une matière relevant du droit de l'Union, une réponse à la question posée dans chacune des affaires jointes est nécessaire pour pouvoir apprécier l'inégalité de traitement, invoquée par les requérants au principal, qui existerait entre un contribuable faisant l'objet d'une perception de l'impôt sur les revenus des personnes physiques et un contribuable faisant l'objet d'une perception de la TVA.
- 15 C'est dans ces conditions que le Hof van Cassatie (Cour de cassation) a décidé, dans les affaires C-469/18 et C-470/18, de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante, libellée de manière identique dans chacune de ces deux affaires :

« L'article 47 de la Charte [...] doit-il être interprété en ce sens que, dans les affaires concernant la [TVA], il s'oppose en toutes circonstances à l'utilisation d'éléments de preuve obtenus en méconnaissance du droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte ou en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale dans le cadre de laquelle la juridiction qui doit apprécier si un tel élément de preuve peut être utilisé comme fondement pour une perception de la TVA est tenue de procéder à un examen tel que précisé [dans les motifs de la demande de décision préjudicielle] ? »

La procédure devant la Cour

- 16 Par décision du président de la Cour du 6 septembre 2018, les affaires C-469/18 et C-470/18 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et de l'arrêt.

Sur la recevabilité des demandes de décision préjudicielle

- 17 Ainsi que le relève la juridiction de renvoi, la situation en cause dans les affaires au principal, dont l'objet est une rectification des déclarations de l'impôt sur les revenus des personnes physiques, ne relève pas du champ d'application du droit de l'Union.
- 18 Il convient de faire observer que le fait que, dans les affaires au principal, des éléments de preuve ont été obtenus dans le cadre d'une procédure pénale diligentée à la suite d'une plainte de l'administration fiscale belge qui avait enquêté sur des fraudes à la TVA n'implique pas, en soi, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocate générale au point 66 de ses conclusions, que leur utilisation aux fins d'une rectification des déclarations de l'impôt sur les revenus des personnes physiques constitue une mise en œuvre du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte. En effet, une telle utilisation ne présente pas de lien de rattachement avec le droit de l'Union dépassant le voisinage qui peut exister, dans un État membre, entre les règles relatives à la perception de la TVA et celles relatives à la

perception de l'impôt sur les revenus des personnes physiques ou les incidences indirectes de l'une de ces matières sur l'autre (voir, en ce sens, arrêt du 10 juillet 2014, Julián Hernández e.a., C-198/13, EU:C:2014:2055, point 34 ainsi que jurisprudence citée).

- 19 En l'occurrence, la Cour ne peut donc apprécier, au regard de la Charte, la réglementation ou la jurisprudence nationale applicable à l'utilisation, dans la procédure de perception de l'impôt sur les revenus des personnes physiques dont ont fait l'objet les requérants au principal, d'éléments de preuve qui, selon la juridiction de renvoi, ont été obtenus de manière irrégulière.
- 20 Cependant, bien que les affaires au principal concernent l'impôt sur les revenus des personnes physiques, la juridiction de renvoi, dont la question dans chaque affaire porte expressément sur l'interprétation de l'article 47 de la Charte, vise, en réalité, à déterminer dans quelle mesure le droit de l'Union permet ou non l'utilisation d'éléments de preuve obtenus de manière irrégulière aux fins de la perception de la TVA. En effet, selon elle, il pourrait exister, sur ce point, une divergence entre la solution dégagée par la Cour dans l'arrêt du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. La réponse à la question posée lui serait nécessaire pour pouvoir apprécier l'inégalité de traitement, invoquée par les requérants au principal, qui existerait entre un contribuable faisant l'objet, comme en l'occurrence, d'une perception de l'impôt sur les revenus des personnes physiques et un contribuable faisant l'objet d'une perception de la TVA.
- 21 À cet égard, il convient de rappeler que la Cour a reconnu comme recevables des demandes de décision préjudicielle portant sur des dispositions du droit de l'Union dans des situations dans lesquelles les faits au principal se situaient en dehors du champ d'application de ce droit, mais dans lesquelles ces dispositions avaient été rendues applicables par le droit national en raison d'un renvoi opéré par ce dernier au contenu de celles-ci (voir, en ce sens, arrêts du 18 octobre 2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, point 45, et du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, point 53 ainsi que jurisprudence citée).
- 22 En effet, lorsqu'une législation nationale se conforme, pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes, à celles retenues par le droit de l'Union, afin, par exemple, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou d'éventuelles distorsions de concurrence, ou encore d'assurer une procédure unique dans des situations comparables, il existe un intérêt de l'Union certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer (voir, en ce sens, arrêts du 18 octobre 1990, Dzodzi, C-297/88 et C-197/89, EU:C:1990:360, point 37 ; du 17 juillet 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, point 32, et du 18 octobre 2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, point 46).
- 23 Ainsi, une interprétation par la Cour de dispositions du droit de l'Union dans des situations ne relevant pas du champ d'application de celles-ci se justifie lorsque ces dispositions ont été rendues applicables à de telles situations par le droit national de manière directe et inconditionnelle, afin d'assurer un traitement identique à ces situations et à celles relevant du champ d'application desdites dispositions (arrêts du 18 octobre 2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, point 47, ainsi que du 7 novembre 2018, C et A, C-257/17, EU:C:2018:876, point 33).
- 24 Dans le contexte d'une situation telle que celle en cause dans les affaires au principal, qui ne relève pas du champ d'application du droit de l'Union, il appartient à la juridiction de renvoi d'indiquer à la Cour, conformément à ce qu'exige l'article 94 du règlement de procédure de la Cour, en quoi le litige pendant devant elle présente avec les dispositions du droit de l'Union un élément de rattachement qui rend l'interprétation préjudicielle sollicitée nécessaire à la solution de ce litige (voir, en ce sens, arrêts du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, point 55, et du 20 septembre 2018, Fremoluc, C-343/17, EU:C:2018:754, point 22).

- 25 Or, dans la mesure où le droit de l'Union ne prévoit pas de règles relatives aux modalités de l'administration des preuves en matière de fraude à la TVA et que c'est aux États membres qu'il appartient d'établir de telles règles dans le respect du principe d'effectivité du droit de l'Union et des droits garantis par ce droit (voir, en ce sens, arrêts du 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, points 65 à 68, ainsi que du 17 janvier 2019, *Dzivev e.a.*, C-310/16, EU:C:2019:30, point 24), l'existence d'un renvoi du droit national à des dispositions du droit de l'Union apparaît difficilement concevable dans ce domaine. En tout état de cause, il ne ressort pas de la décision de renvoi que le droit belge opère un tel renvoi.
- 26 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que les présentes demandes de décision préjudicielle sont irrecevables.

Sur les dépens

- 27 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) déclare et arrête :

Les demandes de décision préjudicielle introduites par le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique), par décisions du 28 juin 2018, sont irrecevables.

Signatures