Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
MME JULIANE KOKOTT
présentées le 11 juillet 2019[1]

Affaires jointes C-469/18 et C-470/18

IN (C-469/18)
JM (C-470/18)
contre
Belgische Staat

[demande de décision préjudicielle présentée par le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique)]

« Demande de décision préjudicielle – Imposition – Droit à un recours effectif – Contrôle juridictionnel d'un avis d'imposition – Compétence de la Cour dans le cadre du calcul de l'impôt sur le revenu – Exploitation d'une preuve prétendument acquise en violation du droit au respect de la vie privée et familiale par l'administration fiscale – Obligation du juge d'ignorer cette preuve »

I. Introduction

1. Un État membre met-il en œuvre le droit de l'Union lorsque ses autorités fiscales utilisent, pour établir un avis d'imposition sur le revenu, une preuve que les organismes d'enquête ont obtenue à la suite de la découverte d'une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de type « carrousel » ? Exprimé en d'autres termes : une violation des droits fondamentaux de l'Union européenne lors de la collecte des preuves conduit-elle à une interdiction d'exploiter lesdites preuves dans le cadre du calcul de l'impôt sur le revenu ? Voilà en substance les questions dont la Cour est saisie à l'occasion de deux demandes de décision préjudicielle présentées par le Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique).

2. Les présentes affaires ont pour contexte des enquêtes pénales dans le cadre desquelles les autorités luxembourgeoises ont transmis aux autorités belges un élément de preuve en violation d'une compétence du juge prévue par un accord de droit international public. Cette preuve a en tout cas été utilisée pour les avis d'imposition sur le revenu. Les parties requérantes en cassation dans les procédures au principal (ci-après les « requérants en cassation ») ne visent que ces avis.

3. Ces affaires mettent en cause l'application de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte ») – en l'espèce l'article 47 de la Charte – dans le cadre du calcul de l'impôt sur le revenu. Cette question va au-delà de l'arrêt Åkerberg Fransson[2] qui a fait l'objet de nombreux débats[3]. La Cour y a jugé qu'une procédure pénale pour fraude à la TVA est une « mise en

1 Langue originale : l'allemand.

2 Arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

3 Voir notamment les développements du Bundesverfassungsgericht (BVerfG – Cour constitutionnelle fédérale, Allemagne), dans son arrêt du 24 avril 2013, Fichier antiterroriste (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, point 91).

œuvre du droit de l'Union » au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte. Il convient désormais de vérifier si le calcul de l'impôt sur le revenu constitue également une mise en œuvre du droit de l'Union lorsqu'une preuve, qui a été obtenue dans le cadre d'une procédure d'enquête pénale déclenchée par un soupçon de fraude à la TVA, est utilisée.

II. Le cadre juridique

A. Le droit international public

4. Il existe entre le Royaume de Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas un traité d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale signé à Bruxelles le 27 juin 1962 (ci-après le « traité Benelux »).

5. Aux termes de l'article 20, paragraphes 1 et 2, du traité Benelux :

« 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. »

6. L'article 24, paragraphe 2, du traité Benelux prévoit :

« Toutefois, [les commissions rogatoires] qui tendent à faire opérer une saisie ou une perquisition ne seront exécutées que pour l'un des faits pouvant justifier l'extradition en vertu du présent Traité et sous la réserve exprimée au paragraphe 2 de l'article 20. »

B. Le droit belge

7. Le droit fiscal belge ne prévoit pas d'interdiction absolue d'exploiter les preuves acquises illégalement. Le Hof van Cassatie (Cour de cassation) a cependant développé une jurisprudence dite « Antigoon » en matière fiscale. En vertu de cette jurisprudence, l'exploitation dans les affaires fiscales de preuves acquises illégalement n'est inadmissible que si les pièces à conviction ont été obtenues d'une manière telle que l'utilisation doit être considérée comme inadmissible en toutes circonstances ou lorsque l'utilisation viole le droit de l'assujetti à une procédure équitable. Cette question doit être appréciée par le juge dans le cadre d'une appréciation d'ensemble.

III. Les faits et la procédure au principal

8. Les requérants en cassation sont directeurs d'entreprises de commerce et de distribution d'ordinateurs et de pièces d'ordinateur en Belgique.

9. La Bijzondere Belastinginspectie (inspection spéciale des impôts, Belgique) a engagé en 1995, à l'encontre des entreprises des requérants en cassation, des enquêtes en lien avec une fraude à la TVA de type « carrousel ». À la suite d'une plainte de l'inspection spéciale des impôts, des enquêtes pénales ont en outre été engagées en 1996 contre ces mêmes entreprises. Il ne ressort pas clairement des demandes de décision préjudicielle si ces enquêtes concernaient des fraudes à la TVA ou à l'impôt sur le revenu.

10. Dans le cadre des enquêtes pénales, les autorités pénales belges ont adressé au Grand-duché de Luxembourg une demande d'entraide judiciaire qui a conduit à la saisie, le 15 juillet 1998, de documents bancaires auprès d'une banque luxembourgeoise. Lors de la saisie, un juge belge était présent au côté du juge d'instruction luxembourgeois.

11. Les autorités luxembourgeoises ont transmis aux autorités pénales belges les documents ainsi obtenus sans que l'autorisation d'un tribunal luxembourgeois n'ait été demandée, et encore moins accordée, comme le prévoit pourtant l'article 20, paragraphe 2, du traité Benelux.

12. Les autorités pénales belges ont autorisé les autorités fiscales de ce même État à consulter le dossier pénal. Sur la base des informations ainsi recueillies, les autorités fiscales belges ont adressé aux requérants en cassation en 1999 et 2000 des avis de rectification de la déclaration à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 1997 et 1998. Les autorités ont imposé les montants qui avaient été virés sur un compte luxembourgeois des requérants en cassation en tant que bénéfices bruts d'activités industrielles et commerciales.

13. À la suite des recours formés contre ces avis, le tribunal des finances belge de première instance a accordé aux requérants en cassation le dégrèvement de la plus grande partie des impositions supplémentaires des personnes physiques.

14. Sur appel du défendeur en cassation dans les procédures au principal, le hof van beroep (cour d'appel, Belgique) a annulé l'arrêt de première instance pour autant que celui-ci avait accordé un dégrèvement de l'imposition des personnes physiques. Selon lui, les conditions d'une interdiction d'exploitation des preuves d'après la jurisprudence « Antigoon » belge ne seraient pas réunies. Les requérants ont formé un recours en cassation contre cet arrêt auprès du Hof van Cassatie (Cour de cassation).

IV. Les demandes de décision préjudicielle et les procédures devant la Cour

15. Par ordonnances du 28 juin 2018, le Hof van Cassatie (Cour de cassation) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« 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 [voir point 7 des présentes conclusions]. »

16. Par décision du 6 septembre 2018, le président de la Cour a ordonné la jonction des affaires C-469/18 et C-470/18 aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

17. Dans la procédure préjudicielle devant la Cour, les requérants en cassation, le Royaume de Belgique, la République italienne, le Royaume des Pays-Bas ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

V. Recevabilité de la question préjudicielle

18. Il convient de trancher tout d'abord la question de la recevabilité de la question préjudicielle. Le Hof van Cassatie (Cour de cassation) demande en effet expressément si certains éléments de preuve peuvent être utilisés pour une « perception de la TVA ». Le litige dans les procédures au principal ne porte cependant pas sur les avis d'imposition à la TVA, mais sur les avis d'imposition sur le revenu. En ce sens, la question préjudicielle n'aurait aucun lien avec l'objet de la procédure au principal, serait de nature hypothétique et donc irrecevable [4].

19. En vertu de la jurisprudence constante de la Cour, il appartient à cette dernière, dans le cadre de la procédure de coopération avec les juridictions nationales prévue à l'article 267 TFUE, de fournir au juge de renvoi une réponse utile lui permettant de trancher le litige dont il est saisi. La Cour doit à cette fin, le cas échéant, reformuler la question préjudicielle qui lui est soumise [5].

20. Le Hof van Cassatie (Cour de cassation) ne peut pas avoir visé dans sa question préjudicielle l'utilisation de preuves pour un calcul de la TVA, car il n'est pas question, dans les demandes de décision préjudicielle, d'avis d'imposition à la TVA, mais exclusivement d'avis d'imposition sur le revenu. L'emploi de la notion de « perception de la TVA » semble être une erreur de plume. Cette notion doit donc être remplacée par celle de « calcul de l'impôt sur le revenu ».

21. Le Hof van Cassatie (Cour de cassation) interroge en outre la Cour quant à la légalité de l'utilisation de preuves pour ce calcul « dans les affaires concernant la [TVA] ». Le lien entre le calcul de l'impôt sur le revenu et la TVA ne peut être vu en l'espèce que dans le fait qu'un soupçon de fraude à la TVA a été le facteur déclencheur des enquêtes fiscales et pénales à la suite desquelles des preuves ont été collectées et utilisées dans le calcul de l'impôt sur le revenu.

22. La Cour peut par conséquent reformuler la question préjudicielle en ce sens qu'il s'agit de savoir si l'article 47 de la Charte doit être interprété ainsi qu'il s'oppose en toutes circonstances à l'utilisation d'éléments de preuve qui ont été acquis en violation de l'article 7 de la Charte dans une procédure d'enquête pénale déclenchée par un soupçon de fraude à la TVA, ou s'il permet une interprétation en vertu de laquelle le tribunal appelé à statuer, si un tel élément de preuve peut être utilisé pour le calcul de l'impôt sur le revenu, doit procéder à une appréciation du cas individuel.

23. Reformulée ainsi, la demande de décision préjudicielle est recevable.

VI. Compétence de la Cour

24. La Cour statue cependant dans les procédures préjudicielles au titre de l'article 267, paragraphe 1, sous a), TFUE sur l'interprétation du droit de l'Union. Il est douteux en l'espèce que la Charte soit applicable ratione temporis (points 25 et suivants des présentes conclusions) et ratione materiae (points 30 et suivants des présentes conclusions).

A. Applicabilité ratione temporis de la Charte

25. Il convient d'établir tout d'abord si la Charte qui est entrée en vigueur le 1er décembre 2009 est applicable ratione temporis à un vice de procédure supposément intervenu en 1998.

4 Voir en dernier lieu, arrêt du 28 mars 2019, Verlezza e.a. (C-487/17 à C-489/17, EU:C:2019:270, point 29 ainsi que jurisprudence citée).

5 En dernier lieu, arrêts du 11 mars 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, point 46) ; du 8 décembre 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, point 18), et du 28 février 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, point 23).

26. La Cour a, d'une part, jugé dans l'affaire Sabou qui relevait également du domaine des impôts directs, que la Charte n'est pas applicable parce que la procédure d'assistance mutuelle qui avait conduit à l'avis d'imposition complémentaire litigieux avait été close avant l'entrée en vigueur de la Charte [6].

27. D'autre part, l'affaire Åkerberg Fransson concernait également des avis d'imposition couvrant la période antérieure au 1er décembre 2009. Le principe *ne bis in idem* devait toutefois, dans cette affaire, être pris en compte par le juge pénal dans sa décision. Ce moment relevait du champ d'application ratione temporis de la Charte.

28. La même situation se présente en l'espèce. Même si les preuves ont été collectées en 1998, la question de l'exploitation des preuves se pose pour la juridiction nationale au moment de sa décision et donc après l'entrée en vigueur de la Charte.

29. Tandis que – comme dans l'affaire Sabou citée au point 26 des présentes conclusions – l'information quant à la demande d'assistance mutuelle et l'éventuelle coopération à la formulation de la demande deviennent sans objet à la clôture de la procédure d'assistance mutuelle, une éventuelle interdiction de collecter des preuves conserve son importance pour l'appréciation de l'interdiction d'exploiter lesdites preuves. La Charte est en définitive et en l'espèce applicable ratione temporis.

B. Applicabilité ratione materiae de la Charte

30. Le champ d'application de la Charte est défini en son article 51. La Charte s'applique en vertu du paragraphe 1, première phrase, de cette disposition aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union.

31. La Cour a à cet égard déjà constaté qu'elle ne peut pas apprécier une réglementation nationale au regard de la Charte si elle ne relève pas du champ d'application du droit de l'Union [7].

32. Plusieurs parties à la procédure mettent en doute la compétence de la Cour parce que la Charte ne serait pas applicable. Tant le gouvernement belge que la Commission estiment que la Cour serait privée de compétence parce que l'adoption d'avis d'imposition sur le revenu ne serait pas une mise en œuvre du droit de l'Union. Même le Hof van Cassatie (Cour de cassation) signale que la présente affaire concerne l'impôt sur le revenu, matière ne relevant pas du droit de l'Union [8].

33. Deux points de rattachement entrent cependant en ligne de compte afin de fonder l'applicabilité de la Charte : il s'agit en l'espèce, outre de l'assistance mutuelle (points 34 et suivants des présentes conclusions), avant tout de l'harmonisation par le droit de l'Union de la taxe sur la valeur ajoutée (points 38 et suivants des présentes conclusions).

6 Arrêt du 22 octobre 2013 (C-276/12, EU:C:2013:678, point 25), faisant suite à nos conclusions dans la même affaire (EU:C:2013:370, point 34).

7 Arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, point 19) ; du 30 avril 2014, Pfleger e.a. (C-390/12, EU:C:2014:281, point 33) ; du 27 mars 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, point 29) ; du 6 octobre 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, point 26) ; du 30 juin 2016, Toma et Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, point 23), et du 8 décembre 2016, Eurosaneamientos e.a. (C-532/15 et C-538/15, EU:C:2016:932, point 52).

8 Point 11 de la demande de décision préjudicielle.

1. Mise en œuvre du droit de l'Union dans le cadre de l'assistance mutuelle ?

34. Il pourrait tout d'abord y avoir mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte si la preuve avait été acquise par le biais de l'assistance mutuelle conformément à la directive 77/799/CEE (ci-après la « directive sur l'assistance mutuelle ») [9].

35. La directive sur l'assistance mutuelle ne règle que la coopération des autorités administratives dans le domaine de l'imposition et non l'entraide judiciaire dans les affaires pénales comme le fait, notamment, le traité Benelux. L'assistance mutuelle des autorités administratives se limite au fond à une coopération des États membres en ce qui concerne l'échange d'informations tandis que, dans le cadre de l'entraide judiciaire en matière pénale, des mesures d'enquête spécifiques peuvent être mises en œuvre pour obtenir des preuves.

36. D'une part, la remise litigieuse de documents bancaires va au-delà d'un simple échange d'informations dans le cadre de l'assistance mutuelle. Ces preuves ont au contraire été saisies sur la base d'une demande d'entraide judiciaire. D'autre part, l'entraide judiciaire dans les affaires pénales n'avait pas encore été harmonisée au moment de la collecte des preuves en 1998 [10].

37. Il n'y a donc pas lieu d'assumer en l'espèce une mise en œuvre du droit de l'Union sur la base de l'assistance mutuelle accordée.

2. Calcul de l'impôt sur le revenu en tant que mise en œuvre du droit de l'Union ?

38. Le calcul de l'impôt sur le revenu devrait ainsi pouvoir être considéré comme une mise en œuvre du droit de l'Union. Il ne constitue pas en principe une mise en œuvre de ce droit compte tenu de l'absence de dispositions dudit droit dans ce domaine.

39. L'impôt sur le revenu n'est réglé par le droit dérivé qu'à titre exceptionnel sur la base de l'article 115 TFUE (directive société mère-filiale [11], directive fusion [12], directive sur les intérêts et redevances [13], directive établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale [14]). Les impôts directs relèvent par ailleurs, d'après une jurisprudence constante, de la compétence des États membres [15]. L'imposition des personnes physiques à la base des procédures au principal est un impôt direct sur le revenu à l'égard duquel la Belgique est dès lors seule compétente.

40. La particularité de la présente affaire est cependant que, pour calculer l'impôt sur le revenu, un élément de preuve, que les autorités pénales belges ont acquis dans une procédure d'enquête pénale déclenchée par un soupçon de fraude à la TVA, a été utilisé.

9 Directive du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO 1977, L 336, p. 15), abrogée entre-temps par la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1) ; voir à ce sujet notamment les affaires pendantes C-245/19, État du Grand-Duché de Luxembourg, et C-246/19, État du Grand-Duché de Luxembourg.

10 Désormais directive 2014/41/UE du Parlement européen et du Conseil, du 3 avril 2014, concernant la décision d'enquête européenne en matière pénale (JO 2014, L 130, p. 1).

11 Directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 2011, L 345, p. 8).

12 Directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre (JO 2009, L 310, p. 34).

13 Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO 2003, L 157, p. 49).

14 Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO 2016, L 193, p. 1).

15 Arrêt du 7 septembre 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, point 19) ; du 25 octobre 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, point 10), et, dernièrement, du 19 décembre 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, point 15).

a) Le droit de la TVA en tant que mise en œuvre du droit de l'Union

41. Si les actes juridiques contestés dans le cadre des procédures au principal étaient des avis d'imposition à la TVA, il y aurait lieu d'assumer qu'il y a mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte. La Cour a en effet jugé, d'une part, qu'il découle de l'article 2, de l'article 250, paragraphe 1, et de l'article 273 de la directive 2006/112/CE (ci-après la « directive TVA »)[16], ainsi que de l'article 4, paragraphe 3, TUE, que les États membres sont tenus d'adopter toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leur territoire[17]. Un redressement de la TVA à la suite de la constatation d'une pratique abusive doit donc être considéré comme une mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte[18].

42. Par ailleurs, même si le droit de l'Union ne contient ni dispositions sur le droit fiscal pénal ni sanctions de droit administratif, les sanctions supposées garantir la collecte exacte de la TVA et la lutte contre la fraude conformément à l'article 325 TFUE sont une « mise en œuvre du droit de l'Union » au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte[19].

43. Les faits rapportés par le Hof van Cassatie (Cour de cassation) ne font pas apparaître quelles mesures relevant du droit de la TVA et quelles sanctions pénales pour fraude à la TVA ont été adoptées. Les renvois préjudiciels ont exclusivement pour objet les mesures relevant du droit de l'impôt sur le revenu et donc les avis d'imposition sur le revenu.

b) Collecte de preuves dans la procédure d'enquête sur la base d'un soupçon de fraude à la TVA en tant que mise en œuvre du droit de l'Union ?

44. Ce ne sont cependant pas les autorités fiscales qui ont collecté, dans le cadre de leurs propres enquêtes, la preuve qui a été utilisée pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Cette preuve provient au contraire d'enquêtes pénales qui ont été lancées après une plainte de l'inspection spéciale des impôts en liaison avec une fraude à la TVA de type « carrousel ». Cette collecte des preuves dans le cadre d'enquêtes pénales pourrait constituer une mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte.

45. Le droit pénal fait partie du noyau dur de la souveraineté nationale[20]. L'Union ne jouit dans ce domaine que d'une compétence limitée (articles 83 et 325, paragraphe 4, TFUE). Le droit pénal matériel et le droit pénal procédural n'ont d'ailleurs pas fait l'objet d'une harmonisation au niveau de l'Union[21]. La compétence en matière de droit pénal demeure ainsi fondamentalement ancrée auprès des États membres.

46. La Cour a cependant jugé dans l'affaire Åkerberg Fransson au sujet d'une procédure juridictionnelle pénale pour faits d'infractions à la TVA, que non seulement les sanctions fiscales, mais également une procédure pénale pour fraude fiscale du fait de l'inexactitude des informations fournies en matière de TVA doivent être considérées comme une mise en œuvre du droit de l'Union au sens de

16 Directive du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1) ; à l'époque de la fraude à la TVA de type « carrousel » à la base de la présente affaire, la disposition applicable était encore la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

17 Arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, point 25) ; du 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, point 18), et du 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, point 33).

18 Arrêt du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, point 67). Voir, également, conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, point 52).

19 Arrêts du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, points 26 et 27) ; du 5 avril 2017, Orsi et Baldetti (C-217/15 et C-350/15, EU:C:2017:264, point 16), et du 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, point 21).

20 Voir conclusions de l'avocat général Bot dans l'affaire Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, point 121).

21 Arrêt du 27 mai 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, point 76).

l'article 51, paragraphe 1, de la Charte [22]. Il serait sans importance que les dispositions nationales de sanction et de procédure n'aient pas été adoptées en vue de la transposition de la directive TVA compte tenu des obligations découlant de ladite directive, de l'article 4, paragraphe 3, TUE et de l'article 325 TFUE [23].

47. La Cour a alors développé le principe de l'effectivité des poursuites pénales pour faits d'infractions en matière de TVA [24]. En vertu de ce principe, les États membres sont tenus de poursuivre effectivement les manquements à la directive TVA.

48. Le principe de l'effectivité des poursuites pénales pour faits d'infractions en matière de TVA doit cependant – selon la Cour [25] – être respecté non seulement dans la procédure juridictionnelle pénale, mais aussi dès la procédure d'enquête pénale « dès l'instant où la personne concernée se trouve accusée ».

49. Il ne ressort cependant pas clairement de la jurisprudence à quel moment concret il est ainsi fait référence. Le moment déterminant pourrait être l'information officielle des autorités compétentes du grief qu'une infraction a été commise [26]. Une telle information quant à l'ouverture d'une procédure d'enquête n'est cependant pas prévue dans tous les ordres juridiques. Si la procédure d'enquête est close, une personne accusée peut le cas échéant ne pas être avertie qu'une procédure d'enquête a été ouverte à son égard. Si on s'appuyait sur une telle information, les services d'enquête seraient libres de déterminer le moment à partir duquel les droits fondamentaux de la Charte s'appliquent.

50. Il doit ainsi suffire qu'il ressorte du dossier de la procédure que des enquêtes pénales ont été engagées pour poursuivre une fraude à la TVA. Ce moment peut être déterminé avec certitude. À compter de ce moment, l'autorité est liée dans ses enquêtes pénales par les droits fondamentaux de l'Union.

51. Il n'est néanmoins pas clair si, dans la présente affaire, les enquêtes pénales et la collecte des preuves ont eu lieu en vue de la poursuite d'une fraude à la TVA ou d'une fraude à l'impôt sur le revenu. Cette incertitude devrait en principe être levée par le Hof van Cassatie (Cour de cassation) à la suite de la procédure préjudicielle.

52. Dans la mesure où cette question est cependant déjà déterminante pour la recevabilité de la demande de décision préjudicielle, nous suggérons à la Cour de s'appuyer sur la présomption de la jurisprudence constante que la question préjudicielle est dans le doute nécessaire pour trancher le litige [27].

53. En effet, d'après les faits exposés par le Hof van Cassatie (Cour de cassation) dans sa demande de décision préjudicielle, il est en tout état de cause établi que, pour les avis d'imposition sur le revenu, des preuves qui avaient été collectées dans des procédures d'enquête engagées après plainte des autorités fiscales en liaison avec une fraude à la TVA de type « carrousel » ont été exploitées. Il est ainsi présumé que la collecte des preuves a eu lieu dans le cadre d'une procédure d'enquête pénale visant une fraude à la TVA.

22 Arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, point 27).

23 Arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, point 28).

24 Arrêt du 17 janvier 2019, Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2019:30, dispositif ainsi que points 39 et 41).

25 Arrêts du 5 juin 2018, Kolev e.a. (C-612/15, EU:C:2018:392, point 71), et du 17 janvier 2019, Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2019:30, point 33).

26 Voir arrêt de la Cour EDH du 10 septembre 2010, McFarlane c. Irlande (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, point 143), sur l'article 6, paragraphe 1, de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950..

27 Voir notamment arrêts du 12 février 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, point 27), et du 6 octobre 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, point 25).

c) L'exploitation de preuves ainsi collectées lors du calcul de l'impôt sur le revenu est-elle une mise en œuvre du droit de l'Union ?

54. De même que les enquêtes des autorités fiscales pour fraude à la TVA de type « carrousel », les enquêtes pénales n'ont pas conduit à une demande de décision préjudicielle.

55. Découle-t-il néanmoins désormais de la jurisprudence de la Cour depuis l'arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) qu'un État membre met en œuvre le droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte, lorsque des preuves collectées auparavant dans une procédure d'enquête pénale pour fraude à la TVA sont utilisées pour un avis d'imposition sur le revenu ?

56. D'après la jurisprudence constante de la Cour, la notion de « mise en œuvre du droit de l'Union » au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte présuppose l'existence d'un lien entre un acte de droit de l'Union et la mesure nationale, allant au-delà d'une proximité des matières en cause ou des incidences indirectes qu'une des matières peut avoir sur l'autre [28].

57. Pour établir si un État membre met en œuvre le droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte, il convient selon la jurisprudence de la Cour de vérifier, entre autres, si la réglementation nationale en question a pour objet de mettre en œuvre une disposition du droit de l'Union, de vérifier également le caractère de cette réglementation et si elle ne poursuit pas des objectifs autres que ceux couverts par le droit de l'Union, même si elle peut influencer indirectement le droit de l'Union ainsi que s'il existe en outre une réglementation du droit de l'Union spécifique en la matière ou susceptible de l'influencer [29].

58. Seul plaide pour une admission d'une mise en œuvre du droit de l'Union le fait que l'objet pour lequel la preuve est en définitive utilisée ne vient pas modifier une éventuelle infraction lors de la collecte de la preuve. Si des preuves ont été collectées dans le champ d'application du droit de l'Union, il pourrait être soutenu que le droit de l'Union doit également s'appliquer à l'utilisation de la preuve.

59. La mise en œuvre du droit de l'Union lors de la collecte des preuves s'étendrait pour ainsi dire aux domaines dans lesquels les preuves sont utilisées, même si ces domaines – en l'espèce le calcul de l'impôt sur le revenu – ne relèvent pas du droit de l'Union. Il s'agirait là d'une interprétation qui irait bien au-delà de l'interprétation réalisée dans l'affaire Åkerberg Fransson de la notion d'« application du droit de l'Union ». Dans cette affaire, il avait été recouru à une argumentation reposant sur l'article 325 TFUE ainsi que sur le lien entre la procédure pénale pour fraude à la TVA et la perception effective de la TVA. Cette argumentation est inopérante lorsqu'il en va de la mise en œuvre effective de l'impôt sur le revenu.

28 Arrêts du 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, point 24) ; du 10 juillet 2014, Julián Hernández e.a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, point 34), et du 6 octobre 2016, Paoletti e.a. (C-218/15, EU:C:2016:748, point 14) ; voir, également, conclusions de l'avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, point 43, note 36), ainsi que de l'avocat général Bobek dans l'affaire Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, point 45) ; ou selon les termes employés par le Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale) en réaction à l'arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) : « pour que les États membres soient liés par les droits fondamentaux de l'Union européenne posés par la Charte, un lien matériel quelconque entre une réglementation nationale et le champ d'application simplement abstrait du droit de l'Union ou les effets simplement matériels sur celui-ci ne saurait suffire », BVerfG, arrêt du 24 avril 2013, Fichier antiterroriste (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, point 91).

29 Arrêts du 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, point 25), et du 10 juillet 2014, Julián Hernández e.a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, point 37), ainsi que récemment ordonnance du 7 septembre 2017, Demarchi Gino et Garavaldi (C-177/17 et C-178/17, EU:C:2017:656, point 20).

60. Plaide également contre cette solution le fait que, dans une affaire comme la présente, c'est le hasard qui détermine si les autorités fiscales ou pénales enquêtent pour fraude à l'impôt sur le revenu ou fraude à la TVA. Dans de nombreux cas, une fraude à la TVA (c'est-à-dire l'absence de déclaration d'opérations imposables) est liée à une fraude à l'impôt sur le revenu (c'est-à-dire l'absence de déclaration de revenus imposables).

61. Si toutes les mesures ultérieures des autorités devaient être considérées comme une mise en œuvre du droit de l'Union simplement en fonction du hasard, que la procédure d'enquête pour fraude à l'impôt sur le revenu ou à la TVA ait été engagée ou non, cela irait à l'encontre de la jurisprudence susmentionnée de la Cour [30].

62. En effet, premièrement, les États membres ne visent pas à mettre en œuvre le droit de l'Union lorsqu'ils adoptent des avis d'imposition sur le revenu. Le droit de l'impôt sur le revenu ne sert pas non plus à mettre en œuvre des obligations du droit de l'Union, mais relève, comme il a été indiqué précédemment aux points 38 et suivants des présentes conclusions, de la compétence des États membres.

63. Deuxièmement, les réglementations nationales relatives à l'impôt sur le revenu poursuivent, d'après leur caractère, des objectifs autres que ceux couverts par le droit de l'Union. Les obligations des États membres en ce qui concerne les ressources propres de l'Union au titre de l'article 325 TFUE s'étendent certes à tous les éléments du droit national qui mettent en œuvre ces obligations [31]. L'impôt sur le revenu n'est cependant pas une ressource propre de l'Union, mais une ressource des États membres.

64. Troisièmement, il n'existe pas – à l'exception du droit dérivé mentionné au point 39 des présentes conclusions – de réglementations spécifiques du droit de l'Union pour le domaine de l'impôt sur le revenu. Il ne serait ni raisonnablement prévisible ni fonctionnellement nécessaire de considérer que les effets indirects que le droit de la TVA peut avoir sur le droit de l'impôt sur le revenu peuvent suffire pour admettre une mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte.

65. Si les moindres effets indirects du droit de la TVA sur le droit de l'impôt sur le revenu suffisaient pour fonder l'applicabilité du droit de l'Union, il serait pratiquement impossible de déterminer les rares domaines restants du droit de l'impôt sur le revenu à apprécier uniquement à l'aune du droit national. L'absence de déclaration d'opérations imposables est en particulier et en règle générale indirectement liée à l'absence de déclaration de revenus pertinents pour l'impôt sur le revenu. Cela viderait en définitive de sa substance la compétence des États membres qu'il leur reste, d'après le stade de développement actuel du droit de l'Union, pour la fiscalité directe.

66. Il n'y a donc en définitive pas de mise en œuvre du droit de l'Union au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte lorsque sont utilisées pour établir un avis d'imposition sur le revenu des preuves qui ont été collectées dans une procédure d'enquête pour des infractions en matière de TVA.

67. Comme l'avocat général Saugmandsgaard Øe l'a récemment affirmé à juste titre, cela ne signifie pas pour autant que la protection des droits fondamentaux des citoyens de l'Union est lacunaire. Ceux-ci continuent à disposer en ce qui concerne le calcul de l'impôt sur le revenu des voies de recours nationales et des droits fondamentaux nationaux, et ils peuvent, lorsque ces voies sont épuisées, introduire un recours individuel auprès de la Cour EDH [32].

30 Arrêts du 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, point 24) ; du 10 juillet 2014, Julián Hernández e.a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, point 34), et du 6 octobre 2016, Paoletti e.a. (C-218/15, EU:C:2016:748, point 14).

31 Conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, points 26 à 65) et dans l'affaire Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2018:623, point 68).

32 Conclusions de l'avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire Commission/Hongrie (Usufruits sur terres agricoles) (C-235/17, EU:C:2018:971, point 109).

3. Conclusion intermédiaire

68. Il y a lieu de relever, en conclusion, que la Charte n'est pas applicable ratione materiae. La Cour n'est donc pas compétente pour statuer sur la demande de décision préjudicielle.

VII. À titre subsidiaire : appréciation au fond de la question préjudicielle

69. Dans l'hypothèse où la Cour devrait néanmoins s'estimer compétente et admettre une mise en œuvre du droit de l'Union dans le calcul de l'impôt sur le revenu, le Hof van Cassatie (Cour de cassation) souhaiterait en substance savoir si l'article 47 de la Charte fait obstacle à l'utilisation de preuves obtenues illégalement ou s'il permet une appréciation par le juge national. Dans ce contexte, le Hof van Cassatie (Cour de cassation) demande en particulier à la Cour de préciser les passages correspondants dans l'arrêt WebMindLicenses [33].

70. Cet arrêt concernait l'exigence que les preuves sur lesquelles reposait une décision mettant en œuvre le droit de l'Union (en l'espèce le calcul de la TVA) n'aient pas été acquises en violation des droits garantis par le droit de l'Union et en particulier la Charte [34].

71. La Cour a constaté à ce sujet que cette exigence est satisfaite lorsque la juridiction saisie d'un recours contre cet avis est autorisée à contrôler si les preuves sur lesquelles l'avis est fondé ont été acquises dans le respect des droits garantis par le droit de l'Union [35].

72. La Cour ne s'est donc prononcée dans l'arrêt du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), que sur la circonstance que le juge national doit contrôler une telle collecte des preuves quant à sa légalité. Elle n'a en revanche pas indiqué – contrairement à ce qu'estiment les requérants en cassation – si une infraction dans la collecte des preuves entraîne automatiquement une interdiction de les exploiter ou si le juge national a le droit de procéder à une appréciation.

73. Il convient en ce sens de signaler, tout d'abord, que le droit de l'Union ne prévoit aucune règle quant à la collecte et à l'utilisation des preuves dans le cadre de procédures pénales dans le domaine de la TVA de sorte que la question relève en principe de la compétence des États membres [36]. Les procédures pénales de lutte contre les infractions dans le domaine de la TVA relèvent donc de l'autonomie procédurale et institutionnelle des États membres. Il en va a fortiori ainsi pour l'utilisation de preuves pour le calcul de l'impôt sur le revenu lorsqu'elles ont été collectées dans une procédure d'enquête pour infractions en matière de TVA.

74. Cette autonomie est cependant restreinte, lors de la mise en œuvre du droit de l'Union, par les droits fondamentaux et par le principe de proportionnalité, ainsi que par les principes d'équivalence et d'effectivité [37].

75. Dans ce contexte, rien ne vient cependant suggérer que les principes d'équivalence et d'effectivité feraient obstacle à une appréciation par le juge national en cas d'admission d'une interdiction d'exploiter les preuves.

76. Une violation des droits fondamentaux ne semble pas non plus apparente. L'article 47 de la Charte n'entraîne pas automatiquement une interdiction d'utiliser les preuves.

33 Arrêt du 17 décembre 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, points 86 à 89).

34 Arrêt du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, point 87).

35 Arrêt du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, point 88).

36 Voir arrêts du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, point 65) ; du 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, point 25), et du 17 janvier 2019, Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2019:30, point 24).

37 Voir, en ce sens, arrêts du 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, point 29), et du 17 janvier 2019, Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2019:30, point 30).

77. Dès avant l'entrée en vigueur de la Charte et renvoyant à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme [38], la Cour a jugé que l'admissibilité d'une preuve acquise illégalement ne saurait être exclue par principe et de manière abstraite, mais qu'il appartenait au juge national d'apprécier les preuves collectées [39].

78. Un examen de la proportionnalité de l'atteinte dans le cas concret, tel qu'il intervient lors de l'appréciation par les juridictions nationales (notamment d'après la jurisprudence belge dite « Antigoon »), permet de tenir compte au mieux des droits fondamentaux. La Cour a ainsi jugé, dans une affaire relative à l'établissement d'une liste contenant des données à caractère personnel aux fins de la perception de l'impôt, que les juridictions nationales doivent vérifier dans chaque cas individuel si certains aspects plaidant en faveur d'un intérêt légitime à l'éventuelle confidentialité de la liste en question pouvaient prévaloir sur l'intérêt à la protection des droits du particulier [40].

79. Dans une affaire comme la présente, le juge national devra, dans son appréciation du cas particulier, apprécier avant tout quelle disposition a été violée et quel est le degré de gravité de la violation. Il conviendra à ce sujet d'apprécier que, lors de la saisie des preuves par le juge luxembourgeois, un juge belge ait été présent, de sorte qu'il pourrait y avoir « seulement » une violation du traité Benelux qui ne constitue pas automatiquement une violation de l'article 7 de la Charte.

80. En définitive, l'article 47 de la Charte ne fait pas obstacle à une réglementation nationale en vertu de laquelle un juge national, qui doit décider si une preuve obtenue en violation du droit de l'Union dans une procédure d'enquête pour infractions en matière de TVA peut être utilisée pour le calcul de l'impôt sur le revenu, doit procéder à une appréciation et doit à cette occasion tenir compte avant tout du degré de gravité de la violation.

VIII. Conclusion

81. Eu égard aux considérations qui précèdent, je suggère à la Cour de se déclarer incompétente pour répondre à la question préjudicielle du Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique).

38 Cour EDH, 18 mars 1997, Mantovanelli c. France (CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, § 33 et 34), et cour EDH, 25 mars 1999, Pélissier et Sassi c. France (CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45).

39 Voir arrêt du 10 avril 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, point 75).

40 Arrêt du 27 septembre 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, point 97).