

BENELUX - GERECHTSHOF
REGENTSCHAPSSTRAAT 39
1000 BRUSSEL
TEL. 519.38.61

—————
GRIFFIE

CD/WR

N° A 92/2

COUR DE JUSTICE BENELUX
39, RUE DE LA RÉGENCE
1000 BRUXELLES
TÉL. 519.38.61

—————
GREFFE

Traduction de la pièce

A 92/2/7 - Corrigendum

COUR DE JUSTICE BENELUX

Conclusions de Monsieur M.R. Mok, avocat général suppléant, en
cause de :

B. VAN MESSEL

contre

RECEVEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES à Rotterdam, 1er bureau

26 janvier 1994

1. Exposé succinct de l'affaire

1.1. Par arrêt du 14 février 1992¹, le Hoge Raad der Nederlanden a invité la Cour de Justice Benelux à répondre à deux questions. Ces questions sont apparues dans un litige opposant les parties susmentionnées. Elles portent sur l'interprétation de la Convention Benelux relative à l'assistance réciproque en matière de recouvrement de créances fiscales² (ci-après : la Convention de recouvrement).

1.2.1. Le Hoge Raad a énoncé les faits dans son arrêt (sous 4). J'en donne un résumé ci-après.

1.2.2. Dans le cadre d'une procédure pénale, Van Messel a été condamné par défaut, solidairement avec d'autres personnes, par jugement du tribunal d'Anvers du 5 octobre 1972, entre autres à payer une somme au titre de droits d'entrée s'élevant à 9.457.727 FB.

Ce jugement a été confirmé (par défaut également) par un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles, siégeant à Anvers, du 28 février 1973³.

1.2.3. En 1975 ou à peu près à cette époque, le bureau des douanes d'Anvers a remis la créance contre Van Messel au receveur des contributions directes de Rotterdam, 1er bureau, (ci-après : le receveur) en le priant de procéder à son recouvrement conformément à la Convention de recouvrement.

Le receveur n'a pas pris de mesures d'exécution contre Van Messel jusqu'en 1986. Au printemps de cette année-là, le receveur a cependant compensé plusieurs remboursements d'impôts auxquels Van Messel avait droit avec la créance susdite et ce à concurrence d'un total de 26.275,-- florins.

Le receveur n'était pas disposé à procéder au paiement à l'amiable de cette somme à Van Messel.

1.2.4. Van Messel a assigné le receveur devant le tribunal de Rotterdam pour l'entendre condamner à s'abstenir de recouvrer à charge de Van Messel la somme de 9.457.727 FB en droits d'entrée (belges) et à payer à Van Messel la somme de 26.275,- florins.

A l'appui de sa demande, Van Messel invoquait la thèse que la Convention de recouvrement ne s'appliquait pas aux créances fiscales fixées par les

¹ NJ (Nederlandse Jurisprudentie) 1992,335.

² Bruxelles, 5 septembre 1952, Textes de base Benelux, t. 1, Douane et fiscalité; [Pays-Bas] Trb. (Tractatenblad) 1952, 137 et Trb. 1956, 141: S & J 21 (Editie Schuurman & Jordens), 1989, p. 246 et suiv. et S & J 151, 1990, p. 343 et suiv.

³ Annexe 1 aux conclusions en réponse devant le tribunal du 17 octobre 1986.

juridictions pénales et que le jugement belge avait été rendu en méconnaissance de l'ordre public néerlandais et de l'article 6 CEDH.

1.2.5. Le tribunal a rejeté ces deux allégations de Van Messel et l'a débouté. Sur l'appel de Van Messel contre ce jugement, la cour d'appel de La Haye a confirmé le jugement du tribunal.

1.2.6. Van Messel s'est pourvu en cassation. Après que les parties ont exposé leurs points de vue, l'avocat général Strikwerda a conclu entre autres à ce que la Cour de Justice Benelux (CJB) soit saisie de questions relatives à l'interprétation de l'article 2 de la Convention de recouvrement.

Le Hoge Raad a ensuite invité la Cour Benelux à se prononcer sur les questions suivantes :

"1. La Convention est-elle aussi applicable lorsque la créance fiscale a été arrêtée par décision de justice rendue en matière pénale?

S'il est répondu par l'affirmative à la première question :

2. Lorsque l'autorité compétente du pays requis procède au recouvrement de la créance fiscale, la Convention exclut-elle que la juridiction compétente de ce pays puisse décider que l'ordre public de son pays fait obstacle au recouvrement ?"

2. Question 1

2.1. La convention n'est pas accompagnée d'un commentaire officiel des gouvernements. Nous ne disposons pas non plus des actes préparatoires.

Le texte, l'objet et la portée de la convention seront donc déterminants pour son interprétation⁴.

2.2. La Convention de recouvrement s'applique à tous les impôts perçus par l'Etat. Il n'est pas contesté en l'espèce que les droits d'entrée entrent dans cette catégorie⁵.

Elle s'applique aussi aux accroissements et aux amendes n'ayant pas un caractère pénal relatives aux impôts. Cela s'explique par le fait qu'à l'époque où la Convention de recouvrement a été conclue, de telles

⁴ Voyez pour l'interprétation des traités les articles 31 et suiv. de la Convention de Vienne relative au droit des traités de 1969 (Basic Documents International Law, edited by I. Brownlie, 1983, p. 349 et suiv.; texte néerlandais : S & J 171, 1990, p. 353 et suiv.). En vertu de son article 4, la Convention n'est pas directement applicable à la Convention Benelux de recouvrement. Il n'empêche que ces règles étaient déjà consacrées par le droit coutumier international. Ainsi : I. Sinclair, The Vienna Convention on the Law of Treaties, 1984, p. 153. Voyez au sujet de l'article 2 § 1 CMR [Convention relative aux contrats de transport international de marchandises par route 1956]: HR (Hoge Raad der Nederlanden) 29 juin 1990, NJ 1992, 106 avec note J.C. Schultsz (att. 3.3 in fine).

⁵ Cfr. l'arrêté d'exécution (néerlandais) Uitvoeringsbeschikking Benelux Invorderingsverdrag (Staatscourant 12 décembre 1956, 245) annexé au mémoire du receveur devant la CJB.

sanctions étaient considérées techniquement comme un élément de la créance fiscale⁶.

Cette disposition implique que la convention est inapplicable aux amendes pénales infligées en rapport avec des délits fiscaux⁷. La question préjudicielle ne vise cependant pas une amende, mais une "créance fiscale arrêtée par décision de justice rendue en matière pénale".

2.3. Les faits de la cause à l'origine des questions soumises à la CJB sont régis par l'article 247, encore applicable à l'époque en Belgique, de la Loi générale du 26 août 1822 concernant la perception des droits d'entrée, de sortie et de transit, des accises, ainsi que du droit de tonnage des navires de mer⁸.

En vertu de cette loi, le Ministère des Finances⁹ prenait l'initiative des poursuites pénales en matière de douanes et d'accises. Il exerçait l'action publique conjointement avec le Ministère public¹⁰.

Lorsque des droits étaient éludés, cette fraude donnait lieu à une "action civile"¹¹ en vertu de l'article 249 de la loi de 1822, applicable dans la présente affaire. Cet article disposait :

"Lorsque les contraventions, fraudes, délits ou crimes (...), donnent lieu au paiement de droits ou accises, et par conséquent à une action civile, indépendamment de la poursuite d'une peine, le juge compétent, soit criminel, soit correctionnel, connaîtra de l'affaire sous ce double rapport et jugera l'une et l'autre cause."

Lorsque les contraventions, fraudes ou délits, indépendamment de l'action publique, donnent lieu au paiement de droits ou accises - donc à

⁶ H.J. Hofstra, en collaboration avec C. van Raad, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 1986, p. 324; en sens opposé cependant : *idem*, 1992, p. 323.

⁷ Le recouvrement d'amendes pénales en matière de droits d'entrée et d'accises était spécialement prévu dans une convention du 5 septembre 1952 entre la Belgique, le Luxembourg et les Pays-Bas (Textes de base, t. 1, Douane et fiscalité, p. 9a et suiv., Trb. [néerl.] 1952, 136). Cette Convention a fait place aux conventions du 29 avril 1969 relatives à la coopération administrative et judiciaire pour la réalisation des objectifs du Benelux, ainsi qu'à l'unification du territoire douanier Benelux (Textes de base, t. 5, coopération admin. et judic.; Trb. [néerl.] 1969, 124 et 125).

⁸ *Journal officiel néerlandais* 1822, 38.

⁹ Voyez pour la période avant 1980 : Chr. Van den Wyngaert, *Strafrecht en strafprocesrecht in hoofdlijnen*, tome 1, 1991, p. 483; Ph. Goeminne, *RW* 1987-1988, p. 592 (col.dr. ad a.2) et J. D'Haenens, *Belgisch Strafprocesrecht*, tome 1, vol. A, 1980, p. 91.
Voyez sur les modifications apportées au droit pénal fiscal et à l'action publique fiscale en 1977, 1981 et 1986 : Van den Wyngaert, *loc.cit.*, p. 162-164, Dupont/Verstraeten, *loc.cit.infra*, n° 79 et J. D'Haenens, *het formeel fiscaal strafrecht na de hervormingen van 1980 en 1986*, in : *Actuele problemen van strafrecht*, Interuniversitaire reeks criminologie en strafwetenschappen, tome 15, 1988, p. 153 et suiv. et Goeminne, *loc.cit.*, p. 592 et suiv.

¹⁰ Article 248 de la loi de 1822. Cfr. D'Haenens, *loc.cit.*, p. 91-92 (ad b).

¹¹ R. Van Camp, *RW* (Rechtskundig Weekblad) 1985-1986, p. 847.

une "action civile" - le juge pénal compétent connaîtra de cette action conformément à l'article 249 de la loi de 1822¹².

Cette dernière action - tendant au paiement de la créance fiscale - ne découle pas du délit, mais trouve son fondement direct dans la loi qui impose l'obligation des droits¹³. Janssens de Bisthoven s'exprimait en ces termes à ce propos :

"que le fait de fraude n'est pas constitutif de la créance, mais en dévoile l'existence et la prouve avec certitude."¹⁴

2.4. L'action en paiement de la créance fiscale est dès lors indépendante de l'action publique, ce qui ressort notamment de la circonstance que le juge pénal devra statuer sur l'action civile de l'Etat en paiement des droits même en cas d'acquiescement du prévenu¹⁵.

2.5. J'estime inexacte la thèse de Van Messel selon laquelle la Convention de recouvrement ne serait pas applicable parce que la créance fiscale a été arrêtée, non par l'Etat, mais par une juridiction¹⁶.

En premier lieu, les juridictions sont elles aussi des organes de l'Etat.

En deuxième lieu, il n'est pas inhabituel qu'une juridiction fixe une créance fiscale : il arrive fréquemment au juge administratif en matière fiscale d'établir les impositions, et partant les créances fiscales.

En troisième lieu, la Convention de recouvrement inclut formellement le recouvrement d'une créance fixée par le juge, ainsi qu'il ressort de son article 3, § 2 :

"A l'appui de la réquisition, l'autorité compétente du pays créancier remet à l'autorité compétente du pays requis, une copie certifiée conforme du titre exécutoire et éventuellement, de la décision

¹² Cour de cassation, 25 janvier 1972, RW 1972-1973, 1227. Cfr. actuellement les articles 281-284 de la loi générale belge relative aux douanes et accises.

¹³ Cour de cassation, 23 septembre 1987, RW 1987-1988, p. 990, avec note A. Vandeplass.

¹⁴ R. Janssens de Bisthoven, Overwegingen omtrent de bestraffing van de sluikerij ter zake van douane, RW 1959-1960, p. 61.

¹⁵ Cour de cassation, 25 janvier 1972, RW 1972-1973, 1227 et 23 septembre 1987, RW 1987-1988, p. 990 avec note A. Vandeplass. Voyez aussi : L. Dupont & R. Verstraten, Handboek Belgische Strafrecht, Publikaties van het instituut voor strafrecht, Faculteit der Rechtsgeleerdheid Katholieke Universiteit te Leuven, n° 3, 1990, n° 1571 et Janssens de Bisthoven, loc.cit., p. 61 (avec mention de la jurisprudence antérieure).

¹⁶ Mémoire devant la CJB, § 2, avant-dernier alinéa.

administrative ou *judiciaire* passée en force de chose jugée (...)."17

2.6. Eu égard à ce qui précède, j'arrive à la conclusion qu'il faut répondre **affirmativement** à la question 1 posée par le Hoge Raad.

3. Question 2

3.1. La réponse à la question 1 étant affirmative, la condition mise à la formulation de la question 2 se trouve remplie, et il faut donc y répondre aussi.

3.2. Van Messel a soutenu que le fait de statuer par défaut¹⁸ relativement à la créance fiscale litigieuse est contraire à l'ordre public néerlandais. Il se serait trouvé dans l'impossibilité de se faire représenter dans la procédure belge sans comparution personnelle. Il a dû renoncer à comparaître en personne parce qu'il était acquis d'avance que cette comparution entraînerait immédiatement son arrestation et son emprisonnement.

Cette thèse a débouché sur la question plus générale de savoir si, lorsque l'autorité compétente du pays requis procède au recouvrement de la créance fiscale, la Convention de recouvrement exclut que la juridiction compétente de ce pays puisse décider que l'ordre public de son pays fait obstacle au recouvrement.

3.3 La Convention de recouvrement ne prévoit pas l'exception de l'ordre public. D'après l'article 4, § 2, la juridiction du pays requis (en l'espèce, les Pays-Bas) doit uniquement statuer sur la validité ou (la légalité de) l'effet des actes conservatoires ou d'exécution.

D'après la même disposition, la contestation sur la détermination de la créance fiscale doit être portée devant la juridiction compétente du pays créancier (en l'espèce, la Belgique).

La question 2 posée par le Hoge Raad ne saurait se rapporter logiquement qu'à des circonstances entourant la détermination de la créance fiscale dans le pays créancier.

3.4. Une convention telle que la Convention de recouvrement repose sur le principe de la confiance réciproque des Etats contractants dans leur administration et leur justice. Le pays requis peut et doit présumer que, le cas échéant, la créance fiscale a été déterminée dans le pays créancier

17 Italique ajouté par l'auteur.

18 Cfr. le § 1.2.2.ci-avant.

conformément au droit écrit et non écrit de ce dernier pays (en ce compris le droit international y applicable).

Il est conforme à ce principe que la détermination de la créance fiscale dans le pays créancier ne soit pas remise en cause en cas de recouvrement dans le pays requis¹⁹.

La question est de savoir si cette règle doit souffrir une exception dans les cas où en raison des modalités de détermination de la créance dans le pays requérant, le recouvrement porterait atteinte à l'ordre public du pays requis.

3.5.1. L'exception de l'ordre public s'applique parfois dans les relations entre les pays du Benelux quant à la reconnaissance des jugements étrangers (la reconnaissance des décisions administratives ou judiciaires en matière fiscale qui est couverte par la Convention de recouvrement est à considérer comme telle).

Cette exception était prévue dans la Convention belgo-néerlandaise du 28 mars 1925 en matière d'exécution, Stb. [néerl.] 1929, 405. Cette Convention prévoyait en son article 11, § 2, sous 1, la reconnaissance des décisions judiciaires à condition que leur teneur ne soit pas contraire à l'ordre public du pays où elles sont invoquées²⁰.

En vertu de cette Convention belgo-néerlandaise, le Hoge Raad décidait à l'origine²¹ que les condamnations des juridictions pénales belges à la réparation de dommages ne pouvaient être considérées comme des "décisions judiciaires rendues en matière civile" (en l'espèce la décision sur la constitution de partie civile dans une procédure pénale belge).

3.5.2. Le Traité Benelux sur la compétence judiciaire, sur la faillite et sur l'autorité et l'exécution des décisions judiciaires, des sentences arbitrales et des actes authentiques²², qui n'est jamais entré en vigueur, contenait également une exception relative à l'ordre public (article 13, § 1, sous 1). Ce Traité était destiné à remplacer la Convention belgo-néerlandaise en matière d'exécution (article 31). Le Traité Benelux sur la compétence et l'exécution disposait que les décisions des juridictions répressives en matière civile et commerciale tomberaient aussi dans le champ d'application dudit traité (articles 13 et 14).

19 Cfr. pour le droit interne néerlandais HR 31 janvier 1992 (et les conclusions du ministère public avant cet arrêt), NJ 1992, 788, avec note M. Scheltema et H.J. Sijnders.

20 A ce sujet : J.H.P. Bellefroid, Toelichting van het Nederlandsch-Belgisch Verdrag, 1931, p. 90 et suiv. (n° 75 et 76).

21 HR 16 mars 1931, NJ 1931, 689, avec note P. Scholten.

22 Trb. [néerl.] 1961, 163.

3.5.3. C'est actuellement la Convention de Bruxelles du 27 septembre 1968 qui régit l'exécution des jugements civils entre (notamment) les pays du Benelux. En vertu de l'article 27, 1°, combiné à l'article 34, alinéa premier, de cette convention, les décisions ne sont pas reconnues et ne devront pas être exécutées si elles sont contraires à l'ordre public dans l'Etat requis.

3.6. La doctrine est d'avis qu'à défaut de règle expresse, la réserve de l'incompatibilité avec l'ordre public doit être admise implicitement dans les traités de droit international privé²³. Rigaux écrit au sujet des règlements de conflit des lois :

"Les règles de conflit des lois appartenant à un traité international incluent, selon l'interprétation dominante, la réserve de l'exception d'ordre public qui permet aux autorités et aux juridictions des Etats contractants d'écarter l'application de la loi déclarée compétente par une de ces règles, même si le traité n'a pas prévu expressément cette faculté."²⁴

3.7. La question est de savoir si la Convention de recouvrement comporte une exception tacite relative à l'ordre public, qui pourrait faire obstacle au recouvrement dans le pays du Benelux requis.

Une telle exception porterait atteinte à l'assistance réciproque convenue en matière de recouvrement des impôts. Grâce à sa liberté d'appréciation de l'ordre public, un pays exercerait ainsi une influence décisive sur la portée de la règle inscrite dans la convention²⁵.

Une totale liberté pour chaque pays de se soustraire à une obligation conventionnelle paraît en contradiction avec le désir que les pays du Benelux ont exprimé dans le préambule de s'assurer une assistance réciproque en matière de recouvrement de créances fiscales.

En outre, il est prévisible que le recours à l'exception de l'ordre public aurait ordinairement pour effet de protéger les ressortissants ou résidents du pays requis contre le fisc du pays créancier. Ce n'est précisément pas là l'objet de l'exception de l'ordre public²⁶.

23 G. Van Hecke, Internationaal privaatrecht, avec la collaboration de K. Lenaerts, 1986, n° 134 (fin), p. 82, et J.G. Sauveplanne, Elementair internationaal privaatrecht, 1989, p. 95. Voyez aussi J.C. Schultsz, De Haagse Conferentie voor Internationaal Privaatrecht, 1893-1993, Nederlands Juristenblad 1993, p. 663 et suiv. (n° 12-20). En sens contraire : E. Jayme, Die Wiederanwendung der Haager Familienrechtsabkommen von 1902 und 1905, NJW 1965, p. 17.

24 F. Rigaux, Droit international privé, tome 1, Théorie générale, 1987, p. 356 (sub 525).

25 Cons. aussi à ce sujet : H. Boonk, De openbare orde als grens aan het vrij verkeer van goederen, diss., RUG, 1977, p. XIV.

26 Cfr. I. Seidl-Hohenveldern, Völkerrecht, 1992, p. 314, Rnr. 1492 in fine.

3.8. S'ils avaient voulu excepter l'ordre public, les auteurs de la Convention de recouvrement auraient tout normalement formulé cette exception dans le texte même de la convention, surtout parce que les conditions auraient pu alors en être définies.

J'incline dès lors à penser que la Convention de recouvrement ne comporte aucune exception de cette nature à l'égard de la détermination de la créance fiscale. Il en irait autrement des mesures de recouvrement elles-mêmes, eu égard à l'article 4, § 2, 2^e alinéa, mais ce n'est pas de cela qu'il s'agit en l'espèce.

3.9. Si l'on devait néanmoins estimer que le pays requis, avant de procéder à des actes conservatoires ou d'exécution, est autorisé à vérifier la conformité de la détermination de la créance fiscale avec son ordre public national, il conviendrait de définir strictement la notion d'ordre public.

A titre d'exemple, je me réfère en premier lieu à un arrêt dans lequel la Cour de justice des Communautés européennes a considéré (concernant une réserve liée à l'ordre public prévue expressément dans le traité CEE) :

"(...) le recours par une autorité nationale à la notion de l'ordre public suppose, en tout cas, l'existence, en dehors du trouble pour l'ordre social que constitue toute infraction à la loi, d'une menace réelle et suffisamment grave, affectant un intérêt fondamental de la société."²⁷

A cet égard, il faut aussi mentionner un arrêt du Hoge Raad dans lequel celui-ci a considéré que le rejet d'une requête fondée sur la Convention de Bruxelles du 27 septembre 1968 et visant l'exécution d'une décision belge ne se justifierait que si cette décision :

"(...) violait à ce point les principes d'une bonne administration de la justice à considérer comme fondamentaux dans l'ordre juridique néerlandais qu'on ne saurait en requérir la reconnaissance et l'exécution aux Pays-Bas".²⁸

3.10. Si l'on devait estimer que bien que la Convention de recouvrement ne prévoie pas l'exception de l'ordre public, le recouvrement dans le pays requis peut être tenu en échec par le fait qu'il serait contraire à l'ordre public de ce pays en raison de circonstances liées à la détermination de la créance fiscale dans le pays créancier, il ne pourrait s'agir que d'une menace grave, affectant un intérêt essentiel, de la société du pays requis.

27

C.J.C.E. 27 octobre 1977, affaire 30/77 (Bouchereau), att. 35, Rec. 1977, p. 1999, et 18 mai 1982, affaires 115 et 116/81 (Adoui et Cornuaille), att. 8, Rec. 1982, p. 1665, SEW 1983, p. 651, avec note H. Boonk.

28

HR 2 mai 1986, NJ 1987, 481, avec note J.C. Schultsz.

3.11. Eu égard à ce qui précède, je répondrais comme suit à la question 2 :

La Convention de recouvrement exclut que la juridiction compétente du pays requis puisse décider que l'ordre public de son pays fait obstacle au recouvrement d'une créance fiscale en raison de circonstances liées à la détermination de celle-ci dans le pays créancier.

A titre subsidiaire, pour le cas où votre Cour entendrait répondre en principe différemment à la question, j'ajouterais ceci :

La règle susmentionnée souffre une exception s'il y a menace grave, affectant un intérêt fondamental, de la société du pays requis.

La Haye, le 26 janvier 1994