



Cour constitutionnelle

Arrêt n° 157/2025
du 27 novembre 2025
Numéro du rôle : 8414

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Luc Lavrysen et Pierre Nihoul, et des juges Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Luc Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par jugement du 9 janvier 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 janvier 2025, le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il le principe d'égalité, tel qu'il est consacré aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution, le cas échéant lus en combinaison avec l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme (droit à une protection juridique effective, notamment le droit à une réparation appropriée et effective), dans l'interprétation selon laquelle cette disposition permettrait aussi à l'administration fiscale de soumettre une cotisation subsidiaire lorsque la décision du conseiller général est annulée, étant donné que, dans cette interprétation, une distinction est faite entre :

- les contribuables dont le droit élémentaire à un examen rapide et rigoureux de leur réclamation est violé (l'administration fiscale ne disposant pas de la possibilité de soumettre une cotisation subsidiaire lorsque le contribuable n'a pas attendu la décision concernant sa réclamation mais a introduit immédiatement un recours en justice), et

- les contribuables dont le droit élémentaire (et même protégé par la Constitution) d'audition et de consultation est violé (l'administration fiscale disposant toujours de la

possibilité de soumettre une cotisation subsidiaire lorsque le contribuable a – par la force des choses – introduit un recours en justice contre, notamment, la décision illégale),

alors que cette sanction (l’extinction de la possibilité de soumettre une cotisation subsidiaire) vise à punir l’administration fiscale pour violation des droits élémentaires du contribuable durant la phase de réclamation ?

2. L’article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il le principe d’égalité, tel qu’il est consacré aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution, le cas échéant lus en combinaison avec l’article 13 de la Convention européenne des droits de l’homme (droit à une protection juridique effective, notamment le droit à une réparation appropriée et effective), dans l’interprétation selon laquelle cette disposition permettrait aussi à l’administration fiscale de soumettre une cotisation subsidiaire lorsque la décision du conseiller général est annulée, étant donné que, dans cette interprétation, une distinction est faite entre :

- les contribuables qui attaquent d’abord cette décision directoriale illégale devant le Conseil d’État et obtiendront l’annulation *ex tunc* (si bien que plus aucune cotisation subsidiaire ne sera possible si, par la suite, un recours en justice est introduit à temps devant le tribunal civil), et

- les contribuables qui n’attaquent pas (ou ne peuvent attaquer) d’abord cette décision directoriale illégale devant le Conseil d’État et ne peuvent donc, devant les tribunaux civils, obtenir qu’une annulation *ex tunc* [lire : *ex nunc*] (si bien qu’une cotisation subsidiaire demeure toujours possible),

en ce qu’ainsi les effets juridiques d’une des voies de recours (Conseil d’État - annulation *ex tunc*) seront nettement plus avantageux que les effets juridiques de l’autre voie de recours (tribunal fiscal - annulation *ex nunc*) ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Stijn Bauwens, assisté et représenté par Me Luc De Meyere, avocat au barreau de Gand;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Reinhard Van Hecke, avocat au barreau de Gand.

Stijn Bauwens a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 24 septembre 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Willem Verrijdt et Magali Plovie, a décidé que l’affaire était en état, qu’aucune audience ne serait tenue, à moins qu’une partie n’ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu’en l’absence d’une telle demande, les débats seraient clos à l’expiration de ce délai et l’affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d’audience n’ayant été introduite, l’affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Stijn Bauwens est actionnaire d'une société hongroise. En 2020, cette société lui verse des dividendes, sur lesquels est retenu un précompte de 10 % conformément à la législation fiscale hongroise.

Stijn Bauwens inscrit le montant qu'il a perçu dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2021. Le 18 mars 2022, l'administration fiscale établit une cotisation prélevant un impôt de 30 % sur les dividendes précités, sans imputation du précompte retenu en Hongrie. Le 23 août 2022, Stijn Bauwens introduit une réclamation contre cette cotisation. Le 7 février 2023, l'administration fiscale transmet à Stijn Bauwens une proposition motivée de renonciation, à laquelle elle n'aurait pas reçu de réaction. Par décision du 23 février 2023, la réclamation est rejetée. Le 27 février 2023, Stijn Bauwens introduit devant la juridiction *a quo* un recours contre cette décision.

Par son jugement du 9 janvier 2025, la juridiction *a quo* constate que l'administration fiscale s'est écartée de la déclaration d'impôt introduite par Stijn Bauwens, sans lui avoir envoyé un avis de rectification conformément à l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992). La juridiction *a quo* juge dès lors que la cotisation doit être annulée dans son intégralité. Ensuite, elle considère que l'administration fiscale dispose en principe de la possibilité de soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge dans un délai de six mois à dater de la décision judiciaire, conformément à l'article 356 du CIR 1992. Afin de pouvoir apprécier si, en l'espèce, cette possibilité peut effectivement être accordée à l'administration fiscale, la juridiction *a quo* estime nécessaire de poser à la Cour les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1.1. Stijn Bauwens expose que l'article 356 du CIR 1992 exclut toute cotisation subsidiaire dans la situation visée à l'article 138⁵*undecies*, alinéa 2, du Code judiciaire, où l'administration fiscale n'a pas pris une décision concernant la réclamation introduite par le contribuable dans un délai de six mois après la date de réception de celle-ci. Dans le litige soumis à la juridiction *a quo*, Stijn Bauwens allègue en outre que la rétroactivité de l'annulation d'une décision prise à temps, mais illégale, relative à la réclamation rend également impossible l'établissement d'une cotisation subsidiaire. La Cour de cassation a toutefois jugé qu'une telle annulation n'affecte pas la possibilité pour l'administration fiscale d'établir une cotisation subsidiaire. La juridiction *a quo* se fonde également sur cette interprétation.

A.1.2. Stijn Bauwens soutient que, contrairement à ce qu'allègue le Conseil des ministres, les catégories de contribuables mentionnées dans la question préjudicielle sont bel et bien comparables. Il ne faut en effet pas confondre différence et non-comparabilité. Il ajoute que le régime relatif à la cotisation subsidiaire est dicté par plusieurs objectifs. D'une part, le législateur a cherché à préserver les intérêts du Trésor et à garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale. D'autre part, il a visé à accélérer au maximum la procédure fiscale. En ce qui concerne ce dernier objectif, Stijn Bauwens observe qu'il porte exclusivement sur la procédure subséquente à l'annulation, par le juge, de la cotisation primitive. Le législateur a souhaité accélérer cette procédure spécifique

en permettant à l'administration fiscale de soumettre immédiatement au juge une cotisation subsidiaire, sans qu'il soit nécessaire de recommencer la procédure de taxation. Le législateur ne saurait avoir eu l'intention de seulement inciter l'administration fiscale à prendre une décision le plus rapidement possible concernant la réclamation, quelle que soit la qualité de cette décision et que les droits du contribuable soient violés ou non. Contrairement à ce que laisse entendre le Conseil des ministres, la procédure de réclamation vise en premier lieu à éviter des procédures judiciaires inutiles.

A.1.3. Selon Stijn Bauwens, les objectifs précités sont légitimes. Ils ne peuvent toutefois pas justifier que l'administration fiscale ne puisse pas établir une cotisation subsidiaire si le contribuable, en l'absence d'une décision prise à temps concernant sa réclamation, a introduit immédiatement un recours en justice, alors que l'administration fiscale dispose bien de cette possibilité si la décision du conseiller général est annulée en raison d'une violation du droit d'audition et de consultation. L'impossibilité d'établir une cotisation subsidiaire dans la situation où aucune décision n'a été prise à temps concernant la réclamation doit en effet être considérée comme une sanction de l'inactivité de l'administration fiscale. Le législateur cherche ainsi à atteindre un équilibre entre le droit de l'administration fiscale de percevoir l'impôt et le droit du contribuable de voir sa réclamation examinée rapidement et rigoureusement. Bien que le Conseil des ministres, dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt de la Cour n° 53/2005 du 8 mars 2005 (ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.053), ait lui-même souligné le caractère pénalisant de la mesure en cause, il n'en tient pas compte dans la procédure présentement examinée. Il n'est pas raisonnablement justifié que l'administration fiscale soit sanctionnée pour une violation de l'exigence d'un délai raisonnable mais qu'elle ne le soit pas pour une violation des autres droits de la défense du contribuable, à savoir le droit d'audition et de consultation. Ces derniers droits, contrairement à l'exigence d'un délai raisonnable, ont un fondement tant constitutionnel que légal. Il est de jurisprudence constante qu'une violation de ces droits entraîne l'annulation de la décision relative à la réclamation.

Selon Stijn Bauwens, il découle de ce qui précède qu'une violation du droit d'audition ou de consultation constitue une faute de l'administration fiscale beaucoup plus grave qu'une violation de l'exigence d'un délai raisonnable. Il est dès lors déraisonnable que le législateur ait imposé une sanction à l'administration fiscale exclusivement pour cette dernière violation. Dans les deux situations, le contribuable doit bénéficier d'une réparation adéquate. Par ailleurs, l'article 356 du CIR 1992, dans l'interprétation qui est soumise à la Cour, a pour effet indésirable que l'administration fiscale, si elle n'a pas commencé à temps l'examen de la réclamation et que le délai dans lequel elle doit rendre sa décision risque donc d'expirer, est incitée à prendre tout de même une décision dans ce délai, même si elle sait que celle-ci sera annulée par le juge en raison d'une violation du droit d'audition et/ou de consultation. Dans cette situation, l'administration fiscale conserve en effet la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire ultérieurement. Dans l'interprétation précitée, l'article 356 du CIR 1992 viole par conséquent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.1.4. Selon Stijn Bauwens, l'article 356 du CIR 1992 peut toutefois s'interpréter d'une autre manière, à savoir en ce sens que la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire est également exclue en cas d'annulation, par le juge, de la décision du conseiller général. Cette interprétation de l'article 356 du CIR 1992 est conforme au principe selon lequel l'annulation d'un acte administratif a un effet rétroactif, si bien que cet acte est considéré comme n'ayant jamais existé. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, cette interprétation n'ajoute aucune condition à l'article 356 du CIR 1992. Pour que l'administration fiscale puisse établir une cotisation subsidiaire, cette disposition requiert en effet qu'existe une décision du conseiller général ou du fonctionnaire délégué par lui. Une telle interprétation ne donne pas non plus lieu à une nouvelle discrimination, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres. Ce dernier perd de vue le fait que l'administration fiscale, en cas d'établissement d'une cotisation subsidiaire, a, par définition, aussi commis une erreur au cours de la procédure de taxation initiale. Ainsi, dans l'hypothèse soumise à la Cour, l'administration fiscale a violé les droits du contribuable, tant lors de la procédure de taxation initiale que lors de la procédure de réclamation subséquente. Dans l'interprétation précitée, l'article 356 du CIR 1992 est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.2.1. Le Conseil des ministres soutient que les catégories de contribuables mentionnées dans la première question préjudicielle ne sont pas comparables. Seuls les contribuables de la seconde catégorie disposent en effet d'une décision motivée concernant la réclamation qu'ils ont introduite. Cette décision met fin définitivement à la phase administrative et fait courir le délai de recours de trois mois. La procédure de réclamation doit être vue

comme une procédure de filtrage. En outre, le recours en justice introduit par le contribuable est dirigé contre la cotisation elle-même et non contre la décision relative à la réclamation.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, et contrairement à ce que soutient Stijn Bauwens, l'objectif de la mesure en cause ne consiste pas à sanctionner l'administration fiscale pour la violation des droits du contribuable au cours de la procédure de réclamation. Le législateur a souhaité sauvegarder les intérêts du Trésor et garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, en évitant qu'un contribuable puisse échapper, uniquement en raison d'un vice de procédure survenu lors de la procédure de taxation, à l'impôt légalement dû. En outre, le législateur a souhaité accélérer au maximum la procédure fiscale, afin que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible. Au regard de ces objectifs, il est raisonnablement justifié d'établir une distinction selon qu'une décision a été prise ou non en ce qui concerne la réclamation introduite par le contribuable. La circonstance selon laquelle cette décision est annulée ultérieurement n'y change rien. En juger autrement irait à l'encontre de l'objectif de l'article 356 du CIR 1992 et équivaldrait à ajouter une condition à cette disposition, ce qui est contraire au principe de légalité. En outre, cela donnerait lieu à une nouvelle discrimination, en ce que, dans le cas d'un vice de procédure survenu lors de la procédure de taxation primitive, une cotisation subsidiaire pourrait encore être établie, mais non dans le cas d'un vice de procédure survenu lors de la procédure de réclamation. Selon le Conseil des ministres, l'article 356 du CIR 1992 est donc compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.3.1. Stijn Bauwens expose que la seconde question préjudicielle porte sur la différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui peuvent attaquer d'abord la décision relative à la réclamation devant le Conseil d'État, section du contentieux administratif, et, d'autre part, les contribuables qui doivent attaquer immédiatement une telle décision devant le juge civil. Dans le premier cas, l'annulation de la décision par le Conseil d'État a pour effet qu'elle disparaît rétroactivement de la sphère juridique. Lorsque le contribuable s'adresse ensuite au tribunal civil et que ce dernier annule la cotisation primitive, l'administration fiscale ne dispose pas de la possibilité d'encore établir une cotisation subsidiaire. Dans le second cas, l'annulation de la décision par le juge civil n'est pas rétroactive, et l'administration fiscale conserve la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire, à tout le moins dans l'interprétation de l'article 356 du CIR 1992 qui est soumise à la Cour. Bien que les deux contribuables soient confrontés à une décision illégale prise par l'administration fiscale et se trouvent donc dans des situations comparables, ils bénéficient de niveaux de protection juridique essentiellement différents. Cette différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée.

A.3.2. Stijn Bauwens répète que l'article 356 du CIR 1992 peut toutefois aussi s'interpréter dans le sens où l'administration fiscale ne peut pas établir une cotisation subsidiaire si le juge civil annule la décision relative à la réclamation. Dans cette interprétation, cette disposition est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.4.1. Le Conseil des ministres soutient que, pour apprécier la cotisation, il n'est pas pertinent de savoir si un recours a été introduit ou non devant le Conseil d'État, section du contentieux administratif. Cette juridiction n'est pas compétente pour juger de l'application individuelle de la loi fiscale. En vertu des articles 569, alinéa 1er, 32°, et 1385*undecies* du Code judiciaire, cette compétence est réservée exclusivement aux cours et tribunaux. Par ailleurs, un contribuable ne dispose pas de l'intérêt requis pour demander exclusivement l'annulation de la décision relative à sa réclamation, puisqu'une telle annulation n'a pas d'incidence sur la validité de la cotisation elle-même.

A.4.2. Le Conseil des ministres ajoute que seule la cotisation est soumise à l'appréciation du juge. L'existence d'une décision du conseiller général n'est rien d'autre qu'une condition de recevabilité de l'action. D'éventuels vices survenus durant la procédure de réclamation peuvent être réparés au cours de la procédure judiciaire relative à la cotisation subsidiaire. Pour les motifs mentionnés en A.2.2, la mesure en cause est raisonnablement justifiée, selon le Conseil des ministres.

Quant au maintien des effets

A.5. À titre subsidiaire, dans la mesure où la Cour conclurait à l'inconstitutionnalité de l'article 356 du CIR 1992, le Conseil des ministres demande de maintenir les effets de cette disposition, dans l'attente de l'intervention du législateur.

A.6. Selon Stijn Bauwens, il y a lieu de rejeter la demande de maintien des effets.

- B -

Quant à la disposition en cause et à son contexte

B.1. Les questions préjudicielles portent sur la cotisation subsidiaire dans le domaine des impôts sur les revenus, visée à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992).

B.2.1. En vertu de l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code judiciaire, le tribunal de première instance connaît « des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt ».

B.2.2. L'article 1385*undecies*, alinéas 1er à 3, du Code judiciaire dispose :

« Contre l'Administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1er, 32°, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi.

L'action est introduite au plus tôt six mois après la date de réception du recours administratif au cas où ce recours n'a pas fait l'objet d'une décision et, à peine de déchéance, au plus tard dans un délai de trois mois à partir de la notification de la décision relative au recours administratif.

Le délai de six mois visé à l'alinéa 2 est prolongé de trois mois lorsque l'imposition contestée a été établie d'office par l'administration ».

B.2.3. En vertu de l'article 366, alinéa 1er, du CIR 1992, le redevable peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie, auprès du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus.

B.2.4. L'article 356, en cause, du CIR 1992 dispose :

« Lorsqu'une décision du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire. Pendant ce délai de six mois qui suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation, l'administration peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

Si l'administration soumet au juge une cotisation subsidiaire dans le délai de six mois précité, par dérogation à l'alinéa premier, les délais d'opposition, d'appel et de cassation commencent à courir à partir de la signification de la décision judiciaire relative à la cotisation subsidiaire.

[...]

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision du juge.

[...] ».

B.3. Le ministre des Finances, en réponse à une question parlementaire, a déclaré, en ce qui concerne la portée de l'article 356 du CIR 1992 :

« Dans sa formulation actuelle, le texte de l'article 356 nouveau du C.I.R. 1992 ne peut s'appliquer que lorsqu'une décision directoriale a effectivement été rendue. Dans l'hypothèse où le contribuable introduit une action en justice du fait de l'absence de décision du directeur, conformément à l'article 1385*undecies*, alinéa 2, du Code judiciaire, l'administration ne peut pas introduire une cotisation subsidiaire. Cela signifie que l'administration a donc intérêt à ce que les décisions interviennent dans le délai de 6 ou 9 mois en cas de taxation d'office » (*Doc. parl.*, Chambre, CRIV 50 COM 452, 24 avril 2001, p. 5).

B.4. Par son arrêt du 28 février 2019 (ECLI:BE:CASS:2019:ARR.20190228.12), la Cour de cassation a jugé :

« En vertu de l'article 356, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il s'applique au litige, lorsqu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire et, pendant ce délai, qui suspend les délais

d'opposition, d'appel ou de cassation, l'administration peut soumettre au juge, par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

Il suit de ses termes que cette disposition s'applique dans tous les cas où le juge est, en matière d'impôt sur les revenus, saisi d'une contestation sur la base de l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code judiciaire après qu'a été rendue une décision statuant sur le recours administratif visé aux articles 1385*decies* et 1385*undecies* de ce code.

La circonstance que, statuant sur cette contestation, le juge annule la décision administrative est sans effet sur l'application de l'article 356, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ».

Quant à la première question préjudicielle

B.5. La première question préjudicielle porte sur l'article 356 du CIR 1992, en ce que cette disposition fait naître une différence de traitement entre deux catégories de contribuables, selon qu'une décision a été prise à temps ou non par l'administration fiscale concernant la réclamation qu'ils ont introduite contre une cotisation à l'impôt des personnes physiques.

D'une part, il s'agit des contribuables qui, à défaut d'une décision du conseiller général ou du fonctionnaire compétent concernant la réclamation, ont introduit un recours en justice après l'expiration d'un délai de six mois à partir de la date de réception de cette réclamation, conformément à l'article 1385*undecies*, alinéa 2, du Code judiciaire.

D'autre part, il s'agit des contribuables à l'égard desquels le conseiller général ou le fonctionnaire compétent a pris une décision relative à la réclamation, et qui, conformément à la même disposition du Code judiciaire, ont introduit un recours en justice dans un délai de trois mois à partir de la notification de cette décision. La juridiction *a quo* renvoie en particulier à la situation où la décision relative à la réclamation a été prise en violation des droits du contribuable, à savoir le droit d'audition et le droit de consultation du dossier fiscal.

Si le juge prononce la nullité de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration fiscale ne dispose pas de la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire à

l'égard des contribuables de la première catégorie, mais bien à l'égard des contribuables de la seconde catégorie. En vertu de l'article 356, alinéa 1er, du CIR 1992, une cotisation subsidiaire n'est en effet possible que dans le cas d'un recours en justice dirigé contre « une décision du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou du fonctionnaire délégué par lui ». Ainsi qu'il ressort aussi de la jurisprudence de la Cour de cassation mentionnée en B.4, la circonstance que le juge annule la décision administrative est par ailleurs sans effet sur l'application de cette disposition.

La juridiction *a quo* demande à la Cour si cette différence de traitement est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.6.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.6.2. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.6.3. L'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme garantit le droit à un recours effectif devant une instance nationale à toute personne dont les droits et libertés mentionnés dans cette Convention ont été violés.

La juridiction *a quo* ne mentionne pas d'autres dispositions de la Convention européenne des droits de l'homme lues en combinaison avec son article 13. En conséquence, la Cour

n'examine pas la question préjudicielle en ce qu'elle porte sur la violation de l'article 13 de la Convention, lu en combinaison avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.7. Lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont déraisonnables.

B.8. Le Conseil des ministres soutient que les catégories de contribuables précitées ne sont pas comparables. Il ne faut toutefois pas confondre différence et non-comparabilité. La circonstance qu'aucune décision n'a été prise concernant la réclamation introduite contre l'imposition dans le premier cas visé en B.5, mais bien dans le second, peut certes constituer un élément dans l'appréciation d'une différence de traitement, mais elle ne saurait suffire pour conclure à la non-comparabilité.

B.9. Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 18/2019 du 7 février 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.018), le législateur poursuit un double objectif avec la procédure de la cotisation subsidiaire, en ne permettant plus à l'administration fiscale d'enrôler une nouvelle cotisation lorsque la cotisation primitive a été annulée par une décision judiciaire, mais en lui imposant, dans ce cas, de soumettre une cotisation subsidiaire directement au juge qui a prononcé l'annulation.

Le législateur vise, d'une part, à sauvegarder les intérêts du Trésor et à garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, en évitant qu'un contribuable puisse échapper, uniquement en raison d'un vice de procédure survenu lors de la procédure de taxation, à l'impôt légalement dû. En effet, lorsque l'impôt est dû conformément à la loi, l'établissement d'une cotisation constitue, dans le chef de l'administration, une obligation qui permet de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale.

Depuis la réforme de la procédure fiscale en 1999, le législateur vise, d'autre part, à accélérer au maximum la procédure fiscale, afin que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible, soit pour, soit contre l'administration.

De tels objectifs sont légitimes.

B.10.1. Au regard de ces objectifs, il est raisonnablement justifié que l'article 356 du CIR 1992 exclue la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire si le contribuable, à défaut d'une décision de l'administration fiscale dans un délai de six mois concernant sa réclamation, a introduit immédiatement un recours en justice (voy. dans ce sens aussi l'arrêt n° 53/2005 du 8 mars 2005, ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.053). Comme il ressort aussi de la déclaration du ministre des Finances mentionnée en B.3, une telle mesure peut inciter l'administration fiscale à prendre une décision à temps concernant la réclamation introduite par le contribuable, ce qui contribue à rendre la cotisation définitive le plus rapidement possible.

B.10.2. En outre, la procédure de la cotisation subsidiaire prévue par l'article 356 du CIR 1992 ne limite pas de manière disproportionnée les droits des contribuables à l'égard desquels l'administration fiscale a pris une décision dans le délai imparti concernant la réclamation, en particulier le droit d'accès au juge. Ceux-ci peuvent directement faire valoir leurs griefs contre la cotisation subsidiaire devant la juridiction qui a déjà connaissance de leur situation.

Lorsque le litige est porté devant le juge fiscal, la cotisation primitive a antérieurement fait l'objet d'une réclamation administrative, de sorte que le contribuable a déjà eu l'occasion de faire valoir ses arguments devant le conseiller général d'abord, et devant la juridiction saisie ensuite. Cette dernière a eu connaissance du dossier et des arguments des parties et a annulé la cotisation primitive. Dans un souci d'accélération et de rationalisation de la procédure, il est justifié de prévoir que la même juridiction se prononce aussi rapidement sur la cotisation subsidiaire, sans qu'il soit nécessaire de passer à nouveau par une étape administrative. À cet égard, il revient à l'administration, à l'occasion du débat contradictoire qui a lieu devant le juge à la suite du dépôt des conclusions relatives à la cotisation subsidiaire, de fournir les justifications nécessaires à la validation par le juge de la cotisation subsidiaire. Le contribuable concerné peut ainsi faire valoir ses arguments dans une procédure judiciaire contradictoire.

Dès lors, même si, comme il est dit dans la question préjudicielle, l'administration fiscale avait omis à tort d'entendre le contribuable et/ou de permettre à celui-ci de consulter le dossier fiscal au cours de la procédure de réclamation, cela n'empêcherait toujours pas celui-ci, dans le cadre de la procédure judiciaire, de prendre connaissance des éléments sur lesquels la cotisation est basée et de faire valoir son point de vue à cet égard. Par ailleurs, contrairement à ce que soutient la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, il ne saurait être admis que la mesure en cause inciterait l'administration fiscale à faire preuve de négligence et à méconnaître sciemment les droits du contribuable lors de l'examen de sa réclamation. L'administration fiscale doit respecter les principes de bonne administration. Elle a, en règle, tout autant intérêt à éviter les contestations devant les tribunaux.

Par ailleurs, l'établissement d'une cotisation subsidiaire est exclu dans les cas où la violation de la règle légale porte sur le délai de prescription, et la cotisation doit être établie au nom du même contribuable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition. Cette dernière restriction garantit que l'administration ne peut pas mettre en avant d'autres éléments d'imposition lorsqu'elle établit une cotisation subsidiaire, ce qui constitue une garantie importante pour le contribuable (voy. dans ce sens les arrêts n^{os} 53/2005, 82/2011 (ECLI:BE:GHCC:2011:ARR.082), 18/2019 et 12/2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.012)).

B.10.3. Pour le surplus, comme la Cour l'a déjà jugé par son arrêt n^o 53/2005, précité, il appartient au législateur de décider si la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire doit être étendue à la situation dans laquelle aucune décision n'a été prise concernant la réclamation introduite par le contribuable.

B.11. L'article 356 du CIR 1992 est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.12. La seconde question préjudicielle porte sur l'article 356 du CIR 1992, en ce que cette disposition fait naître une différence de traitement entre les contribuables qui ont introduit

une réclamation contre une cotisation à l'impôt des personnes physiques, en fonction de la juridiction qui statue sur la décision relative à cette réclamation.

D'une part, il s'agit des contribuables qui attaquent la décision relative à la réclamation « d'abord [...] devant le Conseil d'État et [qui] obtiendront l'annulation *ex tunc* ». D'autre part, il s'agit des contribuables qui « n'attaquent pas (ou ne peuvent attaquer) d'abord [la] décision [précitée] devant le Conseil d'État et [qui] ne peuvent donc, devant les tribunaux civils, obtenir qu'une annulation *ex tunc* [lire : *ex nunc*] ».

Si le juge prononce la nullité de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration fiscale ne disposerait pas de la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire à l'égard des contribuables de la première catégorie, mais bien à l'égard de ceux qui relèvent de la seconde.

La juridiction *a quo* demande à la Cour si cette différence de traitement est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.13.1. Le Conseil d'État, section du contentieux administratif, statue sur les recours en annulation introduits contre les actes et règlements des diverses autorités administratives « si le contentieux n'est pas attribué par la loi à une autre juridiction » (article 14, § 1er, alinéa 1er, 1°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973).

B.13.2. Comme il est dit en B.2.1, l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code judiciaire attribue au tribunal de première instance les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt.

B.14. Le Conseil d'État a jugé, en ce qui concerne ces dispositions :

« 9. En première instance, il convient de constater que la compétence d'annulation du Conseil d'État est de nature résiduaire sur la base de l'article 14, § 1er, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, celui-ci n'intervenant que lorsqu'aucune autre juridiction n'est compétente. L'article 569, 32°, du Code judiciaire dispose que le tribunal de première instance connaît ' des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt '. La réforme du

contentieux fiscal vise à intégrer celui-ci dans le pouvoir judiciaire, en particulier dans les ‘ compétences particulières et exclusives du tribunal de première instance ’. Par conséquent, les contestations fiscales (individuelles) ‘ relatives à l’application d’une loi d’impôt ’ ne relèvent plus de la compétence résiduelle générale du Conseil d’État et – sauf disposition contraire expresse ou dérogoire à l’article 569, 32°, du Code judiciaire – celui-ci n’a plus de juridiction que pour les actes fiscaux normatifs (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n^{os} 1341-1342/1, pp. 35-36; CE, n° 231.595 du 16 juin 2015).

Selon la Cour de cassation, les contestations ‘ relatives à l’application d’une loi d’impôt ’ comprennent non seulement les contestations ayant trait à l’exigibilité de la cotisation ou de la taxe elle-même mais également celles qui concernent d’autres actes fiscaux individuels antérieurs ou postérieurs à l’établissement de l’impôt, sans préjudice de la compétence du juge des saisies pour les demandes en matière de saisies conservatoires et de voies d’exécution (Cass., 5 mai 2017, ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170505.4). Le législateur a déterminé que toute contestation relative à l’application d’une loi d’impôt au sens le plus large est confiée aux tribunaux. [...]

[...]

11. Sur la base de ce qui est exposé plus haut, il résulte que les chambres fiscales des tribunaux de première instance sont donc compétentes pour les décisions individuelles prises par le fisc, non seulement en ce qui concerne les contestations ayant trait à l’exigibilité de la cotisation ou de la taxe elle-même, mais aussi les contestations à l’occasion d’autres actes fiscaux individuels avant ou après l’établissement de l’impôt, même lorsque l’administration fiscale dispose d’un pouvoir d’appréciation discrétionnaire. En vertu de l’article 569, 32°, du Code judiciaire, le tribunal de première instance est dès lors compétent pour les amendes administratives prises en vertu d’une loi d’impôt, ainsi que pour atténuer et annuler celles-ci, comme en l’espèce » (CE, 22 novembre 2023, ECLI:BE:RVSCE:2023:ARR.257.969).

B.15. Il découle de ce qui précède que la seconde question préjudicielle repose sur une prémisse erronée, en ce qu’elle considère qu’un contribuable peut introduire devant le Conseil d’État un recours contre une décision relative à sa réclamation dirigée contre une cotisation à l’impôt des personnes physiques. Un tel litige est relatif à l’application d’une loi d’impôt, pour lequel le Conseil d’État est sans pouvoir de juridiction (voy. dans ce sens également CE, 18 juillet 2024, ECLI:BE:RVSCE:2024:ARR.260.446; 25 octobre 2012, ECLI:BE:RVSCE:2012:ARR.221.205). La différence de traitement mentionnée dans la seconde question préjudicielle est dès lors inexistante.

B.16. La seconde question préjudicielle n’appelle pas de réponse.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

1. L'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

2. La seconde question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 27 novembre 2025.

Le greffier,

Le président,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen