

Numéros du rôle : 1682, 1766, 1770,
1774, 1775 et 1776

Arrêt n° 114/2000
du 16 novembre 2000

A R R E T

En cause : les recours en annulation des articles 24, 47, 91, 92, 93, 94 et 97, alinéa 9, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et de l'article 9 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, introduits par R. Altruye et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents G. De Baets et M. Melchior, et des juges P. Martens, A. Arts, R. Henneuse, M. Bossuyt et E. De Groot, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président G. De Baets,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 18 mai 1999 et parvenue au greffe le 20 mai 1999, un recours en annulation des articles 47 et 97, alinéa 9, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale (publiée au *Moniteur belge* du 27 mars 1999) a été introduit par R. Altruye, demeurant à 2960 Brecht, Nieuwe Rommersheide 6E, et L. De Jongh, demeurant à 2100 Deurne, Lakborslei 82.

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1682 du rôle de la Cour.

b. Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 7, 23, 24, 25 et 27 septembre 1999 et parvenues au greffe les 8, 24, 27 et 28 septembre 1999, des recours en annulation des articles 24 et 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et de l'article 9 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale (publiées au *Moniteur belge* du 27 mars 1999) ont été introduits par :

- F. Van Driessche et R. Van Mulders, demeurant à 9473 Welle, Langestraat 28;
- la commune de Herstal, place Jean Jaurès, 4040 Herstal;
- B. Claus, demeurant à 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, boîte C;
- la commune d'Ixelles, chaussée d'Ixelles 168, 1050 Bruxelles;
- la ville de Bruxelles, Grand Place, 1000 Bruxelles.

Ces affaires sont inscrites sous les numéros 1766, 1770, 1774, 1775 et 1776 du rôle de la Cour.

II. *La procédure*

a. *L'affaire n° 1682*

Par ordonnance du 20 mai 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 15 juin 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 3 juillet 1999.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 29 juillet 1999.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 11 août 1999.

Les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse, par lettre recommandée à la poste le 6 septembre 1999.

b. *L'affaire n° 1766*

Par ordonnance du 9 septembre 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 23 septembre 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 12 janvier 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 8 novembre 1999;
- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, par lettre recommandée à la poste le 8 novembre 1999.

c. *Les affaires n^{os} 1770, 1774, 1775 et 1776*

Par ordonnances des 24, 27 et 28 septembre 1999, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application dans ces affaires des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Les recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 décembre 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 12 janvier 2000.

Par ordonnance du 3 février 2000, le président en exercice a prorogé de quinze jours le délai pour l'introduction d'un mémoire, suite à la demande du Gouvernement flamand du 2 février 2000.

Cette ordonnance a été notifiée au Gouvernement flamand par lettre recommandée à la poste le 3 février 2000.

Par ordonnance du 3 février 2000, le président en exercice a prorogé de quinze jours le délai pour l'introduction d'un mémoire, suite à la demande du Conseil des ministres du 3 février 2000.

Cette ordonnance a été notifiée au Conseil des ministres par lettre recommandée à la poste le 4 février 2000.

d. *Toutes les affaires précitées*

Par ordonnance du 6 octobre 1999, la Cour a joint les affaires.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 28 janvier 2000, dans l'affaire n° 1774;
- le Gouvernement wallon, par lettres recommandées à la poste le 2 février 2000, dans les affaires n^{os} 1770, 1775 et 1776;
- le Gouvernement flamand, par lettre recommandée à la poste le 14 février 2000;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 18 février 2000, dans les affaires n^{os} 1770, 1775 et 1776.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 23 mars 2000.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la partie requérante dans l'affaire n° 1774, par lettre recommandée à la poste le 17 avril 2000;
- la partie requérante dans l'affaire n° 1770, par lettre recommandée à la poste le 18 avril 2000;
- la partie requérante dans l'affaire n° 1775, par lettre recommandée à la poste le 21 avril 2000;
- le Gouvernement flamand, par lettre recommandée à la poste le 21 avril 2000;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 25 avril 2000, dans les affaires n^{os} 1770, 1775 et 1776;
- le Gouvernement wallon, par lettre recommandée à la poste le 25 avril 2000;
- la partie requérante dans l'affaire n° 1776, par lettre recommandée à la poste le 26 avril 2000;
- les parties requérantes dans l'affaire n° 1766, par lettre recommandée à la poste le 28 avril 2000.

Par ordonnances des 26 octobre 1999 et 27 avril 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 18 mai 2000 et 18 novembre 2000 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 12 juillet 2000, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 26 septembre 2000, après avoir invité les parties dans les affaires n^{os} 1766, 1770, 1775 et 1776 à fournir de plus amples renseignements, dans un mémoire complémentaire à introduire le 18 septembre 2000 au plus tard, au sujet de l'incidence éventuelle, sur les recours, de la loi du 17 février 2000 modifiant la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 13 juillet 2000.

Par ordonnance du 26 septembre 2000, les juges H. Coremans et E. Cerexhe sont remplacés respectivement par les juges M. Bossuyt et R. Henneuse.

A l'audience publique du 26 septembre 2000 :

- ont comparu :
 - . Me D. Van Belle, avocat au barreau d'Anvers, pour R. Altruye et L. De Jongh;
 - . Me D. Libin *loco* Me E. Lemmens, avocats au barreau de Liège, pour la commune de Herstal;
 - . B. Claus, en son nom propre;
 - . Me M. Jaspar *loco* Me M. Uyttendaele et Me E. Maron, avocats au barreau de Bruxelles, pour la commune d'Ixelles;
 - . Me C. Molitor, avocat au barreau de Bruxelles, pour la ville de Bruxelles;
 - . Me K. Liebaut *loco* Me P. Devers, avocats au barreau de Gand, et G. Dekelver, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;
 - . Me B. Staelens, avocat au barreau de Bruges, pour le Gouvernement flamand;
 - . Me P. Levert, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et P. Martens ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *Les dispositions attaquées*

Dans l'affaire n° 1682, annulation est demandée des articles 47 et 97, alinéa 9, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, qui sont libellés comme suit :

« Art. 47. L'article 462, alinéa unique, du même Code [le Code des impôts sur les revenus 1992], est abrogé. »

« Art. 97.

[...]

L'article 34 de la présente loi, en ce qu'il abroge les articles 377 à 392 du Code des impôts sur les revenus 1992, sortit ses effets le 1er mars 1999. Les articles 377 à 392 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils existaient avant leur abrogation par l'article 34 de la présente loi, demeurent toutefois applicables aux recours introduits avant cette date. Les articles 462 du Code des impôts sur les revenus 1992, 74, § 4, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, 207*septies*, § 4, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 133*nonies*, § 4, du Code des droits de succession, 67*nonies*, § 4, du Code des droits de timbre et 207*nonies*, § 4, du Code des taxes assimilées au timbre, tels qu'ils existaient avant d'être respectivement abrogés par les articles 47, 51, 65, 72, 76 et 86, de la présente loi, restent applicables chaque fois qu'un juge saisi de l'action publique a, en application de l'une de ces dispositions, décidé de surseoir à statuer sur des préventions. »

Avant son abrogation, l'article 462 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992) disposait ce qui suit :

« Si, avant la clôture des débats devant une juridiction répressive, une autre autorité judiciaire ou administrative est saisie d'une contestation qui porte sur l'application d'une disposition du présent Code, ou d'un arrêté pris pour son exécution, le juge saisi de l'action publique doit, si la solution de la contestation lui paraît de nature à exercer une influence sur cette action, surseoir à statuer sur les préventions ou sur l'une d'elles, jusqu'à ce qu'il ait été mis fin à la contestation par une décision coulée en force de chose jugée. Pendant la durée de la surséance, la prescription de l'action publique est suspendue. »

Dans l'affaire n° 1766, annulation est demandée des articles 91 à 94 de la loi précitée du 15 mars 1999. Dans les affaires n°s 1770 et 1776, annulation est demandée de l'article 92 de la même loi. Dans l'affaire n° 1775, annulation est demandée des articles 91 à 93 de la même loi.

Les dispositions attaquées sont libellées comme suit :

« Art. 91. L'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales est rétabli dans la rédaction suivante :

' Art. 9. Le redevable peut introduire une réclamation contre une taxe provinciale ou communale respectivement auprès du gouverneur ou du Collège des bourgmestre et échevins, qui agissent en tant qu'autorité administrative.

Le Roi détermine la procédure applicable à cette réclamation. '

Art. 92. L'article 10 de la même loi est rétabli dans la rédaction suivante :

' Art. 10. La décision prise par une des autorités visées à l'article 9 peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie.

A défaut de décision, la réclamation est réputée fondée. Les articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire sont applicables.

Le jugement du Tribunal de première instance est susceptible d'opposition ou d'appel.

L'arrêt de la Cour d'appel peut faire l'objet d'un pourvoi en cassation. '

Art. 93. L'article 11 de la même loi est rétabli dans la rédaction suivante :

' Art. 11. Les formes, délais ainsi que la procédure applicables aux recours visés à l'article 10 sont réglés comme en matière d'impôts d'Etat sur le revenu et sont valables pour toutes les parties en cause. '

Art. 94. Dans l'article 12 de la même loi, le chiffre 8 est remplacé par le chiffre 7. »

Dans l'affaire n° 1776, annulation est également demandée de l'article 9 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, qui est libellé comme suit :

« Art. 9. Au Livre IV de la quatrième partie du même Code est inséré un Chapitre XXIV contenant les articles 1385*decies* et 1385*undecies*, et rédigé comme suit :

' Chapitre XXIV. Des contestations concernant l'application d'une loi d'impôt

Art. 1385*decies*. Contre l'Administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1er, 32°, la demande est introduite par requête contradictoire.

Le Titre *Vbis* du Livre II de la quatrième Partie est d'application, à l'exception des articles 1034*ter*, 3°, et 1034*quater*.

Une copie de la décision contestée doit être jointe à chaque exemplaire de la requête ou de la citation, à peine de nullité.

Lorsqu'un recours administratif préalable est organisé par ou en vertu de la loi et que l'autorité administrative n'a pas encore pris de décision, une copie du recours administratif et de l'accusé de réception de ce recours doivent, par dérogation à l'alinéa 3, être joints.

Art. 1385*undecies*. 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.' »

Dans l'affaire n° 1774, annulation est demandée de l'article 24 de la loi précitée du 15 mars 1999, qui dispose ce qui suit :

« Art. 24. L'article 366 du même Code, est remplacé par la disposition suivante :

' Art. 366. Le redevable, ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, auprès du directeur des Contributions dans le ressort duquel l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis.' »

IV. *En droit*

- A -

Affaire n° 1682

Position des parties requérantes

A.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 1682 sont poursuivies devant le juge pénal. Par jugement interlocutoire, le tribunal correctionnel a sursis à statuer sur l'action publique, en application de l'article 462 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992), jusqu'à ce qu'il ait été mis fin à une contestation fiscale par une décision coulée en force de chose jugée de l'Administration des contributions directes. Le ministère public a fait appel de ce jugement interlocutoire, en sorte que la cour d'appel pourra, selon les requérants, évaluer l'application éventuelle de l'article 462 du C.I.R. 1992. Les requérants considèrent qu'ils justifient dès lors de l'intérêt requis.

A.2. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 47 et 97, alinéa 9, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, pour cause de violation des articles 10 et 11 de la Constitution lus conjointement ou non avec l'article 172 de la Constitution, en tant que les dispositions visées créeraient une distinction injustifiée entre « les droits de l'inculpé, d'une part, et ceux du ministère public, d'autre part, dans le cadre d'un recours dirigé contre un jugement (interlocutoire) rendu en première instance relativement à l'application de l'article 462 du C.I.R. 1992 ».

Les parties requérantes affirment que le législateur a instauré une discrimination en décidant que l'article 462 du C.I.R. 1992 ne demeurerait applicable que lorsque, en application de cette disposition, un juge saisi d'une action publique a sursis à statuer sur une ou plusieurs préventions. En effet, le recours d'un inculpé examiné après l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999 et qui serait dirigé contre un jugement interlocutoire *a quo* rendu avant l'entrée en vigueur de cette loi et ne concluant pas à la surséance en application de l'article 462 du C.I.R. 1992 ne pourra plus être examiné en ce qui concerne l'application de cet article, puisque celui-ci est abrogé à dater de l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999. Il en va toutefois différemment de

l'appel formé par le ministère public contre un jugement interlocutoire antérieur à l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999 et qui a conclu à l'application de l'article 462 du C.I.R. 1992, puisque, dans ce cas, cet article demeure applicable.

A.3. Selon les parties requérantes, ni la nature ni la finalité de la loi du 15 mars 1999 ne justifient la distinction qu'elles contestent. Les travaux préparatoires de ladite loi ne fournissent pas non plus, selon elles, la moindre justification. La distinction opérée ne saurait, à leur estime, être justifiée par le fait que le ministère public est chargé de la recherche et de la poursuite des infractions dans l'intérêt de la société.

Position du Conseil des ministres

A.4. Le Conseil des ministres souligne que les parties requérantes ne formulent aucun moyen contre l'article 47 de la loi du 15 mars 1999. La prétendue violation du principe d'égalité résulte uniquement de la disposition transitoire contenue dans l'article 97, alinéa 9, de la même loi, en sorte que le recours en annulation est limité à ce seul article.

A.5. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes ne justifient pas de l'intérêt requis, parce que « la circonstance dans laquelle les requérants situent leur intérêt ne peut en effet se produire ». L'inculpé n'est pas privé de l'examen de son recours concernant l'application de l'article 462 du C.I.R. 1992 si le refus de surseoir du premier juge est antérieur à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, puisque la disposition attaquée n'apporte aux règles de la procédure pénale aucune modification qui aurait pour conséquence que le recours introduit par l'inculpé ne serait pas examiné.

Le Conseil des ministres conteste aussi l'interprétation donnée par les parties requérantes et se demande si la spécificité de la disposition transitoire autorise le juge d'appel à vérifier si la surséance décrétée en première instance par le juge répressif l'a été à bon droit. Selon le Conseil des ministres, la disposition transitoire, en tant qu'elle prévoit que l'article 462 du C.I.R. 1992 reste seulement applicable pour autant qu'une surséance ait été ordonnée, peut être lue comme une limitation générale du pouvoir du juge d'appel de statuer à nouveau quant au fond sur la surséance et donc sur l'application de l'article 462 du C.I.R. 1992, même en cas d'appel interjeté par le ministère public.

Enfin, le Conseil des ministres souligne que la décision du premier juge demeurerait attaquant même si la disposition présentement contestée était annulée et que les requérants ne sauraient par conséquent atteindre, par la présente procédure, le but qu'ils poursuivent, qui est d'obtenir définitivement la surséance.

A.6. Selon le Conseil des ministres, l'article 97, alinéa 9, n'est qu'une confirmation de la règle selon laquelle une réglementation nouvelle s'applique non seulement aux situations qui naissent à partir de son entrée en vigueur mais aussi aux effets futurs des situations nées sous le régime de la réglementation antérieure qui se produisent ou se prolongent sous l'empire de la réglementation nouvelle, pour autant que cette application ne porte pas atteinte à des droits irrévocablement fixés. L'article 97, alinéa 9, n'affecte pas la surséance ordonnée par une décision judiciaire coulée en force de chose jugée. Etant donné que l'interprétation formulée par les requérants, selon laquelle le juge d'appel pourrait encore se prononcer quant au fond sur l'application de l'article 462 du C.I.R. 1992, implique une atténuation de la règle de l'application immédiate de la réglementation nouvelle, en ce sens que le juge d'appel, nonobstant l'abrogation de l'article 462 du C.I.R. 1992, pourrait encore se prononcer quant au fond sur l'application de cet article et que les inculpés conserveraient par conséquent la possibilité d'obtenir la surséance, le Conseil des ministres n'aperçoit pas en quoi la disposition attaquée pourrait causer un quelconque préjudice aux requérants. Les griefs formulés par les requérants à l'encontre de la disposition transitoire qu'ils attaquent ne peuvent porter, selon le Conseil des ministres, que sur l'application immédiate de la nouvelle loi.

A.7. Le Conseil des ministres souligne que l'abrogation de l'article 462 du C.I.R. 1992 par la loi du 15 mars 1999 a effet immédiat, excepté dans le cas prévu à l'article 97, alinéa 9, qui a pour effet qu'il n'est pas porté atteinte à des décisions judiciaires définitives. Le fait qu'une disposition transitoire ne maintienne pas automatiquement, sous le régime de la réglementation nouvelle, une situation non encore définitivement fixée sous le régime de l'ancienne réglementation ne suffit pas en soi pour conclure à une violation des articles 10 et 11 de la Constitution. En l'espèce, les situations identiques sont traitées de manière égale : le justiciable qui a définitivement obtenu une surséance en conserve le bénéfice; si ce n'est pas le cas, le droit à la surséance n'est pas définitivement acquis. Des décisions judiciaires non définitivement acquises demeurent attaquant tant par

le ministère public que par l'inculpé. Les règles de procédure relatives au traitement d'une affaire en appel ne sont pas modifiées; il est par conséquent indifférent que le recours soit introduit par le prévenu ou par le ministère public et le ministère public ne se voit pas accorder davantage de droits procéduraux que l'inculpé.

Réponse des parties requérantes

A.8. Les requérants souhaitent bel et bien attaquer les articles 47 et 97, alinéa 9, de la loi du 15 mars 1999, étant donné que l'article 97, alinéa 9, n'a aucun sens sans l'article 47 de la même loi.

A.9. Les arguments avancés par le Conseil des ministres en ce qui concerne le défaut d'intérêt des requérants sont inopérants. Les parties requérantes critiquent en effet la distinction faite entre les droits de l'inculpé et ceux du ministère public « dans le cadre d'un appel », sans objecter une quelconque discrimination en ce qui concerne le « droit d'introduire un appel », en sorte que les arguments avancés à ce propos par le Conseil des ministres ne sont pas pertinents.

Concernant ce point, la réponse à la question de savoir si l'article 97, alinéa 9, autorise le juge d'appel à statuer à nouveau quant au fond sur la surséance accordée en première instance est pertinente. Les requérants renvoient à cet égard à un pourvoi en cassation introduit par eux, et qui nécessitera une réponse à cette question; ils demandent par conséquent à la Cour de vouloir surseoir éventuellement à l'examen de l'affaire jusqu'à ce que la Cour de cassation se soit prononcée.

A.10. Pour le surplus, les parties requérantes réitèrent les arguments avancés dans leur requête.

Mémoire complémentaire des parties requérantes

A.11.1. Par ordonnance du 12 juillet 2000, la Cour a demandé aux parties dans les affaires n^{os} 1766, 1770, 1775 et 1776 de s'expliquer sur l'incidence éventuelle que pourrait avoir, sur les recours, la loi du 17 février 2000 modifiant la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

A.11.2. Les requérants dans l'affaire n° 1682 considèrent que cette loi n'a aucune influence sur leur recours.

Affaire n° 1766

Position des parties requérantes

A.12. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et celle de l'arrêté royal du 12 avril 1999 déterminant la procédure devant le gouverneur ou devant le collège des bourgmestre et échevins en matière de réclamation contre une imposition provinciale ou communale, « pour cause de violation des articles 10 et 11 de la Constitution et de violation d'une disposition légale d'ordre public », ainsi que l'annulation de « la décision du 3 mai 1999 de l'autorité provinciale de la Flandre orientale visant à renvoyer [leur] réclamation en matière de taxe communale rémunératoire au collège des bourgmestre et échevins de la commune de Denderleeuw ». Elles demandent en ordre subsidiaire « d'annuler le traitement éventuel de [leur] réclamation par le collège des bourgmestre et échevins; de faire examiner [leur] réclamation par la députation permanente de la province de Flandre orientale, conformément à la loi du 24 décembre 1996, telle qu'elle existait à la date de l'enrôlement ».

Conformément aux mentions figurant sur l'avertissement- extrait de rôle, les requérants ont introduit auprès de la députation permanente, le 8 avril 1999, une réclamation contre la taxe communale établie à leur nom. L'administration de la province de Flandre orientale leur a toutefois fait savoir que, par suite de la loi du 15 mars 1999, leur réclamation ne serait plus traitée par la députation permanente mais par le collège des bourgmestre et échevins de la commune de Denderleeuw.

A.13. Selon les parties requérantes, il n'appartient pas à l'administration de la province de se déclarer elle-même ou de déclarer la députation permanente incompétente ni de modifier l'instance de recours mentionnée sur le rôle et d'appliquer en la matière une nouvelle procédure. Elles soulignent que la loi n'a prévu aucune règle

spécifique à cet égard et que le rôle, qui, en vertu de la loi du 24 décembre 1996, doit mentionner l'instance de recours, doit être considéré comme un acte authentique, si bien qu'il n'est plus susceptible de modifications ultérieures.

Les parties requérantes estiment que la nouvelle procédure en matière de taxes provinciales et communales devrait s'appliquer seulement aux nouveaux rôles déclarés exécutoires après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, c'est-à-dire le 6 avril 1999, et qu'en ce qui concerne les rôles déclarés exécutoires avant cette date, le contentieux devrait être réglé conformément à la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales. Le fait que la nouvelle procédure de recours en matière d'impôts d'Etat n'est applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 1999 confirme, selon elles, cette thèse.

A.14. Les parties requérantes affirment que ni la loi du 15 mars 1999 ni l'arrêté royal du 12 avril 1999 ne prévoient une mesure transitoire pour les litiges en matière de taxes provinciales ou communales pendant devant une juridiction ou pour lesquels le délai d'appel n'est pas encore expiré à la date de l'entrée en vigueur de la nouvelle législation. Une différence de traitement est ainsi instaurée entre les contribuables soumis à la même taxe, en ce sens que les réclamations introduites avant le 6 avril 1999 sont traitées par la députation permanente siégeant en qualité de juridiction, alors que les réclamations introduites après cette date sont traitées par le collège des bourgmestre et échevins siégeant en qualité de collège administratif, en sorte que des réclamations concernant le même rôle aboutissent devant deux instances différentes, la décision de la députation permanente seule ayant valeur de jugement. Les parties requérantes affirment qu'un tel traitement est contraire au principe d'égalité : le législateur ne peut priver de garanties juridictionnelles des contribuables se trouvant dans la même situation.

A.15. Le recours devant être introduit auprès du collège des bourgmestre et échevins qui établit lui-même le rôle, les parties requérantes estiment qu'il est porté atteinte au principe d'indépendance et d'impartialité de l'administration. En outre, les conditions dans lesquelles le traitement doit avoir lieu sont tout à fait vagues.

Position du Conseil des ministres

A.16. Le Conseil des ministres rappelle tout d'abord la genèse des articles 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999 et en particulier l'arrêt n° 30/98 de la Cour.

A.17. Selon le Conseil des ministres, le recours en annulation est recevable seulement en tant qu'il est dirigé contre les articles 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999, étant donné que la Cour, aux termes de l'article 142 de la Constitution et de l'article 1er de la loi spéciale du 6 janvier 1989, n'est pas compétente pour connaître des recours tendant à l'annulation d'un arrêté royal, d'une part, et d'une décision d'une autorité administrative, d'autre part, pas plus qu'elle ne peut intervenir dans des procédures pendantes devant des autorités administratives ou donner à celles-ci des injonctions.

Le Conseil des ministres estime que les requérants n'expliquent pas suffisamment en quoi les dispositions législatives attaquées violent le principe d'égalité et qu'ils ne désignent pas les catégories de personnes qui doivent être comparées, en sorte que le moyen n'est pas recevable.

A.18. Le Conseil des ministres conteste également l'intérêt des requérants. Les dispositions législatives attaquées n'affecteraient pas défavorablement la situation juridique de ceux-ci, étant donné qu'elles ont pour effet de remplacer un recours de droit administratif par un recours administratif et un recours juridictionnel devant le juge ordinaire et que ces deux instances ont un pouvoir de pleine juridiction, en sorte qu'il est créé en réalité une instance supplémentaire. En outre, le verrou des « griefs nouveaux » a disparu dans la procédure d'appel devant le juge ordinaire.

Selon le Conseil des ministres, les requérants ne peuvent pas non plus prétendre que les dispositions législatives attaquées les soustraient avec effet rétroactif à leur juge originaire, puisque leur réclamation est postérieure de deux jours à l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999 et qu'une députation permanente n'était donc pas encore saisie.

A.19. Le moyen exposé sous A.13 est irrecevable, estime le Conseil des ministres, puisque les griefs ne sont pas dirigés contre l'un des articles de loi attaqués mais « concernent soit respectivement une décision ou une pratique administrative, soit le contenu du rôle ou de l'avertissement- extrait de rôle adressé au requérant, ou encore une interprétation erronée relative à l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions législatives ». Compte tenu de la hiérarchie des normes, il est inexact d'affirmer qu'un rôle aurait priorité sur une nouvelle loi. En outre, il est clair que, faute de dispositions transitoires en ce qui concerne les taxes communales et provinciales, la nouvelle réglementation légale s'applique aux réclamations dirigées contre des taxes communales et introduites à partir du 5 avril 1999.

A.20. Le Conseil des ministres souligne que, compte tenu de la date de la réclamation introduite par le requérant, celui-ci ne se voit retirer aucune garantie juridictionnelle mais voit au contraire son recours de droit administratif remplacé par un recours administratif devant le collège des bourgmestre et échevins et un recours devant le juge ordinaire, en sorte que la différence de traitement contestée n'existe pas pour ce qui concerne le requérant et que le moyen est donc irrecevable. Le fait que le requérant doive d'abord épuiser le recours administratif qui est organisé avant de pouvoir accéder au juge n'est contraire à aucun principe général du droit et n'est pas de nature à causer au requérant un préjudice qui rendrait le moyen recevable.

En outre, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation relative aux articles 2 et 3 du Code judiciaire, les dispositions attaquées s'appliquent également aux réclamations régulièrement introduites à l'encontre des taxes provinciales et communales avant le 6 avril 1999 et donc aux litiges pendants devant les députations permanentes, en sorte que la différence de traitement invoquée n'existe pas.

A.21. Selon le Conseil des ministres, le moyen exposé sous A.15 ne dénonce pas une violation du principe d'égalité et ne concerne pas un acte législatif attaquant devant la Cour, en sorte qu'il est irrecevable.

Position du Gouvernement wallon

A.22. Le Gouvernement wallon considère également que le recours est manifestement irrecevable en tant qu'il demande l'annulation d'un arrêté royal et de décisions administratives.

Le Gouvernement wallon souligne aussi l'imprécision des moyens et croit pouvoir en distinguer deux. Le premier concerne la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et le second concerne « la conformité de la loi du 15 mars 1999 [...] 'à la violation d'une disposition légale d'ordre public' ». Compte tenu de l'article 1er de la loi spéciale du 6 janvier 1989, ce dernier moyen est manifestement irrecevable.

A.23. Le Gouvernement wallon approuve et, pour autant que de besoin, reprend à son compte en qualité de moyen nouveau, le moyen relatif à la violation des articles 10 et 11 de la Constitution résultant de l'absence, dans la loi du 15 mars 1999, d'une disposition transitoire concernant les procédures de réclamation introduites avant l'entrée en vigueur de cette loi et encore pendantes à cette date, absence qui a pour effet d'instaurer une différence de traitement entre les redevables imposés en 1998, selon qu'ils tombent sous l'application de la loi du 23 décembre 1986 ou sous l'application de celle du 24 décembre 1996, telle que modifiée par les dispositions attaquées. Ainsi, deux autorités disposant de pouvoirs différents sont appelées à se prononcer sur une réclamation relative au même exercice fiscal, selon que cette réclamation aura été instruite avec plus ou moins de diligence. L'absence de disposition transitoire a également pour effet que les requérants se voient ainsi privés, au premier degré de recours, du droit d'accès à un juge et des garanties juridictionnelles qui accompagnent ce droit, alors que l'article 13 de la Constitution, tel que combiné avec les articles 10 et 11 de celle-ci, garantit le droit au juge.

L'absence d'une disposition transitoire porte atteinte à la sécurité juridique.

A.24. En application de l'article 85 de la loi du 6 janvier 1989, le Gouvernement wallon formule, en ce qui concerne l'article 91 de la loi du 15 mars 1999, un premier moyen nouveau pris de la violation de l'article 7 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et « des principes de loyauté fédérale et de proportionnalité ».

Selon le Gouvernement wallon, l'article 91 viole la compétence des régions en matière de tutelle administrative sur les budgets et les comptes annuels des communes. Du fait qu'est confiée au collège des bourgmestre et échevins la compétence de statuer sur les réclamations en matière de taxes communales, en tant qu'organe de l'administration active et non en tant qu'organe juridictionnel comme auparavant la députation permanente, la décision du collège accordant dégrèvement d'un impôt n'est plus revêtue d'une autorité de chose jugée. Cela est particulièrement vrai dans l'hypothèse où le collège s'abstient de se prononcer, car dans ce cas la réclamation est censée accueillie. Selon le Gouvernement wallon, dans les deux cas, une décision de dégrèvement prise par le collège ne sera plus exécutoire pour le receveur communal et ceci aura pour effet que la comptabilité communale ne correspondra plus à la réalité, ce qui rendra l'exercice de la tutelle sur les comptes des pouvoirs locaux par les régions extrêmement difficile, étant donné que ces dernières ne savent pas si elles doivent se prononcer sur l'exécutoire du rôle ou sur la non-mise en valeur des sommes. Le législateur fédéral ne peut exercer sa compétence d'une manière telle qu'il serait porté atteinte aux compétences exclusives des autres législateurs.

A.25. Dans un second moyen nouveau, le Gouvernement wallon avance que l'article 91 de la loi du 15 mars 1999 viole les articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec les principes de bonne administration, dont le principe d'impartialité « consacré par l'adage '*nemo iudex in causa sua*' ».

Selon le Gouvernement wallon, l'existence d'une voie de recours, en matière de fiscalité communale ou provinciale, devant le collège des bourgmestre et échevins ou le gouverneur intervenant comme autorités administratives n'offre pas de garanties suffisantes, étant donné que le collège est appelé à trancher un différend qui porte sur la légalité d'une taxe établie par le conseil communal et rendue exécutoire par ce même collège échevinal, lequel intervient donc en tant que juge et partie. Le Gouvernement wallon estime que le principe « *nemo iudex in causa sua* » doit également s'appliquer lorsque le collège ou le gouverneur intervient comme autorité administrative. Il existe dès lors une discrimination entre les sujets de droit qui peuvent invoquer le principe d'impartialité devant toute autorité administrative et les réclamants en matière de taxes communales et provinciales qui sont privés de ce droit.

A.26. Le Gouvernement wallon prend un troisième moyen nouveau de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les articles 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999 sont d'application immédiate aux procédures en cours en matière de taxes communales et provinciales et en ce qu'aucune disposition transitoire n'a été prévue, alors que l'article 97 de la même loi prévoit une disposition transitoire en ce qui concerne les impôts fédéraux.

Ceci crée une discrimination en matière de voies de recours entre les personnes redevables de l'impôt fédéral et celles qui sont redevables d'impôts communaux ou provinciaux. Alors que la procédure de réclamation contre un impôt fédéral établi en 1998 restera soumise à l'ancienne législation, quelle que soit la date d'introduction de la réclamation, la procédure de réclamation contre un impôt communal établi en 1998 dépendra de la date d'introduction de la réclamation. Il en résulte, pour les redevables d'impôts communaux ou provinciaux, « qu'au regard du même type de règles procédurales, deux autorités disposant de pouvoirs différents, l'un de nature juridictionnelle, l'autre de nature administrative, sont appelées à se prononcer sur des réclamations introduites au même moment » et que « les requérants se voient ainsi privés, au premier degré de recours, du droit d'accès au juge et des garanties juridictionnelles qui accompagnent ce droit essentiel, sans que la différence de traitement qu'ils subissent par rapport aux autres redevables d'impôts fédéraux repose sur un critère objectif et soit pertinente et proportionnée à l'objectif poursuivi par le législateur ».

Réponse des parties requérantes

A.27. Les parties requérantes demeurent persuadées que si l'article 91 de la loi du 15 mars 1999 était annulé, tant l'arrêté royal du 12 avril 1999 que les autres décisions des pouvoirs subordonnés perdraient de ce fait leur base légale.

A.28.1. Contrairement au Conseil des ministres, les parties requérantes considèrent que l'article 3 du Code judiciaire ne peut trouver à s'appliquer en l'espèce et qu'en cas de modification de la législation relative aux voies de recours, la loi en vigueur le jour du jugement règle les voies de recours contre celui-ci. Elles font référence sur ce point à la jurisprudence de la Cour de cassation.

Elles concluent qu'en matière fiscale, l'enrôlement seul détermine le moment auquel il faut se replacer pour vérifier quelle était la loi applicable, étant donné que c'est par l'enrôlement et l'exécutoire donné au rôle que l'administration taxatrice se procure un titre exécutoire dans lequel sont établis les droits et obligations des parties concernées. Elles soulignent que pour les rôles déclarés exécutoires avant le 6 avril 1999, il n'apparaît pas nettement quelle était exactement l'instance de recours, étant donné que l'avertissement-extrait de rôle mentionnait encore toujours clairement la députation permanente en tant qu'instance de recours et que la loi du 15 mars 1999 ne prévoit aucune règle à cet égard. Les parties requérantes font également référence à l'article 3, 4°, de la loi du 12 novembre 1997 relative à la publicité de l'administration dans les provinces et les communes, qui dispose que tout document par lequel une décision ou un acte administratif à portée individuelle émanant d'une autorité administrative provinciale ou communale est notifié à l'administré doit indiquer les voies éventuelles de recours et les instances compétentes pour en connaître.

Les parties requérantes soulignent que faute de clarté, la loi doit être interprétée en faveur du contribuable.

A.28.2. Les parties requérantes estiment qu'il existe une discrimination entre les redevables pour lesquels l'enrôlement a eu lieu avant le 15 mars 1999 et pour lesquels le délai de réclamation continue de courir après le 6 avril 1999, selon que la réclamation a été introduite avant ou après le 6 avril 1999. Alors que, dans le premier cas, la loi du 15 mars 1999, modifiée par la loi du 17 février 2000, est applicable et que l'ancienne procédure prévue dans la loi du 23 décembre 1986 demeure donc d'application, c'est la nouvelle procédure de la loi du 15 mars 1999 qui s'appliquerait dans le second cas. Les parties requérantes soulignent que les modifications apportées par la loi du 17 février 2000 ne font pas disparaître toutes les discriminations.

Le principe général de non-rétroactivité est ainsi violé, en ce qu'une procédure nouvelle est rendue applicable, avec effet rétroactif, à des situations nées antérieurement à la loi du 15 mars 1999.

Selon les parties requérantes, le principe d'égalité fiscale est également violé, en ce que l'ancienne procédure fixée par la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales est plus courte et que la réclamation est traitée par une juridiction, alors que la nouvelle procédure instaurée par la loi du 15 mars 1999 est plus longue et que la députation permanente ou le collège des bourgmestre et échevins intervient seulement en qualité d'autorité administrative, sans qu'existe pour cela une justification objective et raisonnable.

A.28.3. Les parties requérantes répètent que l'article 91 de la loi du 15 mars 1999 viole le principe général du droit selon lequel « toute juridiction doit être indépendante et impartiale », en ce que l'organe qui établit la taxe est aussi désigné comme organe de recours et que le redevable perd par conséquent la garantie d'un examen indépendant parce que l'instance de recours arrête elle-même la manière dont se déroulera l'examen de la réclamation et désigne les faits qui peuvent être utiles au traitement de celle-ci et parce que les mêmes fonctionnaires seront chargés de cet examen. Un débat contradictoire serait nécessaire.

Réponse du Gouvernement wallon

A.29.1. Selon le Gouvernement wallon, le Conseil des ministres ne répond pas à l'argumentation développée par les requérants. Il souligne la différence qui existe en matière de régime transitoire entre les taxes provinciales et communales et l'impôt sur les revenus, et ceci alors que le législateur a recherché un parallélisme entre les deux sortes de procédures contentieuses.

A.29.2. Le Gouvernement wallon fait observer que, compte tenu notamment de l'arriéré judiciaire, la situation des contribuables qui introduisent une réclamation est aggravée, en matière procédurale, étant donné qu'ils doivent soit exercer deux recours, dans l'hypothèse où tant le collège que le tribunal de première instance leur sont défavorables, soit subir un recours de la part de la commune, dans l'hypothèse où le tribunal de première instance leur donne raison.

A.29.3. Le Gouvernement wallon affirme enfin que l'argument avancé par le Conseil des ministres pour justifier la différence de traitement résultant de la date d'entrée en vigueur des articles 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999 ne peut être accepté.

Mémoire complémentaire des parties requérantes

A.30. Selon les requérants, la loi du 17 février 2000 crée une nouvelle inégalité et n'apporte aucune solution à la différence de traitement qu'ils combattent, puisque la loi du 15 mars 1999 fait dépendre la procédure à suivre en matière de contentieux fiscal de la date à laquelle la réclamation a été introduite, alors que l'ancienne procédure devrait être maintenue pour tous les rôles rendus exécutoires avant le 6 avril 1999.

Les requérants rappellent, pour le surplus, que le fait que le collège des bourgmestre et échevins statue sur les réclamations relatives aux impositions communales viole l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui garantit à chacun le droit à ce que sa cause soit traitée par une instance indépendante et impartiale et que l'absence de toute procédure à cet égard viole gravement les droits de la défense.

Affaires n^{os} 1770, 1775 et 1776

Position des parties requérantes

A.31. Dans l'affaire n° 1770, la commune de Herstal demande l'annulation de l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale. Elle affirme justifier de l'intérêt requis, dans la mesure où la disposition législative attaquée peut affecter défavorablement sa situation dans les litiges qui l'opposent à des redevables.

Dans l'affaire n° 1775, la commune d'Ixelles demande l'annulation des articles 91 à 93 de la même loi.

Dans l'affaire n° 1776, la ville de Bruxelles demande l'annulation de l'article 92 de la même loi et de l'article 9 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, en tant que ces articles concernent le contentieux des taxes communales.

A.32. Les parties requérantes évoquent le contexte des dispositions attaquées, à savoir la réforme de la procédure fiscale dans le cadre de laquelle les nouvelles lois du 15 et du 23 mars 1999 créent une distinction entre la phase administrative, d'une part, et la procédure judiciaire, d'autre part. Elles analysent à cette occasion la genèse des dispositions attaquées et en particulier la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales et celle du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, ainsi que les arrêts n^{os} 30/98 et 67/98 de la Cour.

A.33.1. Dans les affaires n^{os} 1770 et 1776 est soulevé un moyen unique qui est formulé également, comme deuxième moyen, dans l'affaire n° 1775. Ce moyen, désigné ci-après comme le premier moyen, est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que la règle prévue à l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999, selon laquelle, à défaut de décision, la réclamation est réputée fondée, ne concerne que la fiscalité provinciale et communale et non les impôts d'Etat, et en ce que la commune, dans un litige portant sur les taxes communales, est traitée autrement que le redevable puisque, contrairement à celui-ci, elle ne pourra saisir le tribunal de première instance.

A.33.2. Les parties requérantes interprètent les dispositions attaquées en ce sens que les autorités administratives disposent de six mois (neuf en cas d'imposition d'office) pour statuer sur la réclamation introduite par un redevable contre une taxe provinciale ou communale et que, faute d'une décision dans ce délai, la réclamation est réputée fondée, le réclamant seul pouvant introduire un recours auprès des tribunaux, à l'exclusion de la commune.

A.33.3. Les parties requérantes soulignent que cette règle de la « réclamation réputée fondée » n'existe pas en matière d'impôts d'Etat, le contribuable pouvant à tout moment saisir le tribunal de première instance si le directeur n'a pas pris sa décision dans les six mois à dater de la réception du recours administratif, et cela aussi longtemps que le directeur ne s'est pas prononcé.

A.33.4. Les parties requérantes estiment que les communes et les provinces, d'une part, et l'autorité fédérale, d'autre part, constituent en l'espèce des catégories comparables d'autorités taxatrices et qu'une différence de traitement existe donc entre elles. En effet, ces instances puisent toutes leur compétence dans l'article 170 de la Constitution et retirent une grande partie de leurs revenus de la fiscalité.

A.33.5. Les parties requérantes soulignent le parallélisme recherché par le législateur entre les règles applicables aux impôts d'Etat et celles applicables aux taxes provinciales et communales, tant au stade des recours juridictionnels qu'au stade de la réclamation administrative. Il ressort des travaux préparatoires que le mécanisme de la réclamation réputée fondée avait initialement été envisagé pour les impôts d'Etat mais qu'il n'a finalement pas été retenu.

A.33.6. Les parties requérantes n'aperçoivent pas quels motifs objectifs et raisonnables pourraient justifier qu'en l'absence d'une décision de l'organe communal dans les six mois à compter de la réception de la réclamation, celle-ci soit réputée fondée, sans que le collège puisse proroger ce délai, sans égard à la complexité du dossier et sans que la commune puisse s'adresser au tribunal, alors que, dans le cas de l'impôt fédéral, la réclamation n'est pas réputée fondée si l'organe compétent de l'autorité fédérale n'a pas pris de décision dans le délai susdit, que cet organe conserve la possibilité de statuer sur la réclamation aussi longtemps que le contribuable ne s'est pas adressé au tribunal de première instance et que, même dans ce dernier cas, le débat peut encore être poursuivi devant les cours et tribunaux.

A.33.7. La commune de Herstal considère que n'est ni objective ni raisonnable la justification que les travaux préparatoires donnent pour ce traitement différent, à savoir, premièrement, le maintien du système de l'article 10 de la loi du 24 décembre 1996 et, deuxièmement, le caractère techniquement simple, selon le législateur, des taxes communales. Selon elle, le législateur ignore ainsi l'arrêt n° 30/98 de la Cour et les critiques formulées dans la doctrine. Elle conteste également que les taxes communales soient techniquement plus simples. La loi du 24 décembre 1996 avait précisément pour but de permettre aux communes d'établir des taxes plus complexes en leur attribuant des pouvoirs d'investigation plus étendus. En outre, la requérante affirme que le caractère techniquement complexe d'une taxe n'est pas le seul élément pouvant affecter la durée de la procédure d'examen de la réclamation. Elle cite à cet égard l'exemple d'une taxe « compensatoire » instaurée par elle.

La requérante conclut que le collège des bourgmestre et échevins se trouve dans une situation défavorable, premièrement parce qu'il est obligé de rejeter les recours lorsque l'échéance du délai approche, ce qui contraint le contribuable à introduire un recours juridictionnel et va à l'encontre du souci exprimé par le législateur de désengorger les tribunaux et, deuxièmement, parce que le rôle peut être définitivement annulé par le seul écoulement d'un délai, sans que la commune puisse prendre un recours, contrairement à ce qui se passe pour les impôts fédéraux, pour lesquels l'annulation du titre de l'Etat résulte d'une décision administrative signée par le fonctionnaire compétent. Troisièmement, le transfert de compétences de la députation permanente au collège conduit, selon la requérante, à un conflit d'intérêts, étant donné que le collège devra vérifier non seulement la déduction de la taxe contestée mais également la légalité du rôle, de sorte qu'il sera juge de sa propre cause. Ce qui n'est pas le cas du directeur des contributions ou du gouverneur.

A.34.1. La commune d'Ixelles soulève aussi un premier moyen, traité ici comme second moyen, pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que, d'une part, la « loi du 15 mars 1999 crée une différence de traitement au détriment des redevables de taxes communales » et en ce que, d'autre part, « la loi du 15 mars 1999 crée une différence de traitement au détriment du collège des bourgmestre et échevins ».

A.34.2.1. La requérante souligne que le législateur a voulu établir un parallélisme entre les impôts fédéraux et les taxes provinciales et communales en prévoyant que le recours administratif peut être introduit, dans les deux cas, auprès de l'instance qui a déclaré le rôle exécutoire. Bien qu'il s'agisse, dans les deux cas, de recours administratifs, le collège des bourgmestre et échevins offre toutefois, selon la requérante, moins de garanties sur le plan de l'impartialité et de l'indépendance requises : les taxes communales sont, en effet, votées par le conseil communal, dont le collège est une émanation. C'est en outre au collège qu'il appartient d'arrêter et de rendre exécutoires les rôles. Enfin, toute taxe perçue au profit de la commune contribue à améliorer les finances de celle-ci. Le collège des bourgmestre et échevins sera donc perçu par le redevable comme juge et partie.

A.34.2.2. Selon la requérante, il existe donc une double différence de traitement. Tout d'abord, le redevable de taxes communales se trouve placé dans une situation moins favorable que le redevable de taxes provinciales. Ce dernier introduit en effet son recours devant le gouverneur de la province, qui est certes une autorité provinciale mais qui est avant tout un agent du pouvoir central, en sorte qu'il offre plus de garanties d'indépendance et d'impartialité.

En second lieu, le collège des bourgmestre et échevins est lui-même défavorisé, estime la requérante, si on compare sa situation à celles du gouverneur et du directeur des contributions, étant donné que ceux-ci offrent plus de garanties d'indépendance et d'impartialité. En effet, ce n'est pas le directeur des contributions qui a voté la loi fiscale, tandis que le bourgmestre et les échevins sont membres du conseil communal. Le directeur des contributions doit, en outre, désigner pour l'instruction des réclamations un fonctionnaire d'un grade supérieur à celui de contrôleur, c'est-à-dire une personne différente de celle qui a établi la cotisation contestée, ce qui, dans la pratique, ne pourra pas se faire pour les taxes communales. La partie requérante conclut que le législateur viole les articles 10 et 11 de la Constitution en méconnaissant ainsi le principe général d'impartialité qui doit également être respecté dans les procédures administratives. Elle souligne que d'autres solutions, qu'elle énumère, pouvaient être envisagées.

Position du Conseil des ministres

A.35. Le Conseil des ministres déclare qu'aucun moyen n'est invoqué contre l'article 93 de la loi du 15 mars 1999 dans l'affaire n° 1775, ni contre l'article 9 de la loi du 23 mars 1999 dans l'affaire n° 1776, en sorte que ces recours en annulation sont irrecevables pour ce qui concerne ces articles.

S'agissant des recours en annulation visant l'article 92 de la première loi citée, les moyens sont dirigés, dans chacune des affaires, contre la première phrase de l'alinéa 2 de cet article, en sorte que les recours ne sont recevables que pour ce qui concerne cette phrase, l'annulation éventuelle de celle-ci pouvant par conséquent laisser intacts les articles 92 et 93 de la loi du 15 mars 1999.

A.36. En ce qui concerne l'affaire n° 1775, le Conseil des ministres déclare que la partie requérante ne précise pas en quoi consiste son intérêt, en tant que commune, à l'annulation de l'article 91 de la loi du 15 mars 1999 et que cet intérêt ne peut pas davantage se déduire du moyen formulé, puisque ce moyen est présenté en adoptant le point de vue du contribuable et que « la commune ne peut elle-même invoquer valablement une apparence de défaut éventuel d'indépendance et d'impartialité dans son chef ou dans le chef d'un de ses organes légaux, en l'occurrence le collège des bourgmestre et échevins. »

A.37. Le Conseil des ministres déclare que la recevabilité du recours en annulation de l'article 92 de la loi du 15 mars 1999 dépend de l'interprétation qu'il convient de donner à cet article, lu éventuellement en combinaison avec l'article 9 de la loi du 23 mars 1999.

Le Conseil des ministres se rallie à la thèse défendue par une partie de la doctrine, qu'il cite, selon laquelle la sanction consistant à réputer la réclamation fondée ne peut sortir ses effets, puisque ni l'article 92 attaqué ni l'arrêté royal du 12 avril 1999 ne fixent le délai dans lequel la décision du gouverneur, en ce qui concerne les taxes provinciales, ou celle du collège des bourgmestre et échevins, s'agissant des taxes communales, doit être prise. Ni la référence aux articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire figurant dans l'article 92, alinéa 2, deuxième phrase, ni la référence aux impôts d'Etat faite dans l'article 93 de la même loi ne peuvent fournir une solution, puisque ces textes ne fixent pas non plus de délai de déchéance pour la décision à prendre. Si l'on suit cette interprétation, les parties requérantes ne justifient pas de l'intérêt requis puisque la disposition attaquée ne saurait affecter défavorablement leur situation juridique.

A.38.1. Quant au fond, le Conseil des ministres fait également tout d'abord référence à l'interprétation exposée au A.37.

A.38.2. En ce qui concerne l'affaire n° 1775, le Conseil des ministres déclare que le moyen, en tant qu'il compare la situation juridique du redevable de taxes communales avec celle de la commune en ce qui concerne l'accès au juge ordinaire, ne peut être admis, parce que les deux catégories ne sont pas comparables.

Le Conseil des ministres doute ensuite que l'Etat, d'une part, et les provinces et communes, d'autre part, puissent être comparés, même s'il s'agit dans chaque cas d'autorités taxatrices, étant donné que la Constitution elle-même dispose que le pouvoir législatif fédéral intervient à l'égard des provinces et des communes pour empêcher que la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé.

A.38.3. Pour autant que l'interprétation des requérants soit admise, le Conseil des ministres considère qu'il existe une justification raisonnable pour la différence de traitement dénoncée. Il y a tout d'abord le caractère techniquement simple de la taxe communale, dont les données sous-jacentes sont disponibles ou peuvent être facilement collectées et contrôlées. Ensuite, il est de pratique courante en droit administratif, notamment pour ce qui concerne les pouvoirs locaux, d'attacher des effets juridiques au silence des autorités administratives.

Le Conseil des ministres fait observer enfin que le même régime figurait dans l'ancien article 10 de la loi du 24 décembre 1996, annulé par la Cour pour d'autres motifs, sans que ce système ait suscité des difficultés.

L'absence d'accès au juge ordinaire pour une province ou une commune dont les organes n'ont pas statué dans les délais sur la réclamation d'un contribuable n'est accentuée pas, selon le Conseil des ministres, le traitement inégal dénoncé, étant donné qu'il est généralement admis que « seul le contribuable peut engager une procédure devant le juge ordinaire, l'autorité n'étant pas fondée à se plaindre de ce fait, dans sa position, puisqu'elle n'a, par sa faute, pris aucune décision dans le délai de déchéance légal qui lui était imparti ».

A.39. En ce qui concerne le deuxième moyen formulé dans l'affaire n° 1775, qui, selon le Conseil des ministres, ne vise que l'article 91, le Conseil des ministres affirme que ce moyen ne tient pas compte, d'une part, du régime uniforme de pleine protection juridique devant le juge ordinaire organisé par les lois des 15 et 23 mars 1999 aussi bien pour les taxes communales et provinciales que pour les impôts d'Etat et, d'autre part, de la nature du recours administratif organisé qui doit être utilisé obligatoirement et préalablement.

Il s'agit en l'espèce d'un recours dit « gracieux », qui s'exerce auprès de l'administration qui a pris la première décision et qui, par sa nature, présente donc une certaine apparence d'inefficacité et de manque d'indépendance et d'impartialité. Ceci vaut aussi bien pour le recours en matière de taxes communales intenté devant le collège des bourgmestres et échevins que pour le recours concernant les taxes provinciales introduit devant le gouverneur ou, en matière d'impôts d'Etat, pour le recours auprès du directeur des contributions, puisque ces trois instances agissent semblablement en tant qu'organes de l'administration active et ont toutes été associées à l'établissement de la cotisation contestée par le contribuable, soit parce qu'elles ont elles-mêmes déclaré le rôle exécutoire, soit parce que ceci a été fait par des fonctionnaires qui leur sont subordonnés. Le Conseil des ministres souligne que, sous la législation antérieure, selon la Cour de cassation, le directeur des contributions ne satisfaisait pas aux impératifs d'indépendance et d'impartialité et que la Cour d'arbitrage n'imposait ces exigences d'indépendance et d'impartialité que pour autant qu'il faille considérer que le directeur était chargé de statuer sur un recours juridictionnel, ce qui n'est plus le cas depuis la loi du 15 mars 1999.

Le Conseil des ministres souligne que les objections soulevées au moyen se trouvent en outre tempérées par le contrôle juridictionnel que la loi instaure et par le fait que le collège des bourgmestres et échevins, à la différence du gouverneur de province, est tenu de justifier l'utilisation de ses pouvoirs dans le rapport annuel visé aux articles 96 et 240 de la loi communale.

Enfin, le Conseil des ministres conclut qu'il n'appartient pas à la Cour de vérifier si d'autres mesures législatives permettaient d'atteindre le but poursuivi par le législateur.

Position du Gouvernement flamand

A.40.1. Selon le Gouvernement flamand, c'est dans l'article 92 de la loi du 15 mars 1999 que gît le nœud du traitement inégal.

Le Gouvernement flamand souligne lui aussi que, bien qu'en réformant le droit procédural fiscal le législateur avait pour but d'opérer une uniformisation des règles, la disposition attaquée instaure une distinction

fondamentale, en matière de procédure contentieuse administrative, entre les impôts d'Etat, d'une part, et les taxes provinciales et communales, d'autre part, sans qu'une telle distinction puisse être justifiée.

A.40.2. Le Gouvernement flamand affirme que l'article attaqué est incompréhensible et souligne les difficultés d'interprétation qu'il soulève. Selon le Gouvernement flamand, l'interprétation donnée par les parties requérantes, telle qu'elle est exposée sous A.33.2, aboutit à un traitement inégal, tandis que l'interprétation avancée par le Conseil des ministres et exposée sous A.37 conduit à une interprétation conforme à la Constitution.

A.40.3. Si on suit l'interprétation donnée par les parties requérantes, il n'existe, estime le Gouvernement flamand, aucune justification pour la distinction dénoncée. Il ne se justifie pas raisonnablement que le législateur fédéral considère ne pouvoir garantir, en ce qui concerne l'Etat, qu'une décision sera prise dans un délai déterminé, mais que l'octroi d'une telle garantie soit imposé aux provinces et aux communes sous peine de déchéance de la procédure administrative et de la procédure judiciaire. La prétendue simplicité des taxes communales et provinciales ne saurait justifier cela. En outre, l'administration fiscale fédérale est normalement plus étoffée que l'administration provinciale ou communale qui, de surcroît, est chargée d'une nouvelle tâche. Dans cette interprétation, estime le Gouvernement flamand, l'article 92 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Position du Gouvernement wallon

A.41.1. Le Gouvernement wallon se rallie à l'interprétation donnée par les parties requérantes au nouvel article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1986, tel qu'il a été modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999. Il appuie le premier moyen des parties requérantes et affirme qu'il n'existe aucun motif susceptible de justifier la discrimination qu'elles dénoncent.

A.41.2. Le Gouvernement wallon appuie également le deuxième moyen soulevé par la commune d'Ixelles et souligne le caractère injustifié de la double différence de traitement soulevée au moyen.

A.42.1. Dans l'affaire n° 1770, le Gouvernement wallon formule de surcroît un moyen unique nouveau, concernant l'article 92 de la loi du 15 mars 1999. Il formule le même moyen dans l'affaire n° 1775, en tant que troisième moyen, nouveau, dirigé contre les articles 91 à 93 de la loi du 15 mars 1999 ainsi que dans l'affaire n° 1776, en tant que premier moyen, nouveau, visant les articles 91 à 93 de la loi du 15 mars 1999. Ces moyens sont examinés ici ensemble, en tant que premier moyen nouveau.

Selon le Gouvernement wallon, les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution puisqu'aucune disposition transitoire n'a été prévue et que les dispositions attaquées sont immédiatement applicables aux procédures en cours, contrairement à ce que prévoit l'article 97 de la loi du 15 mars 1999, qui énonce des dispositions transitoires pour ce qui concerne les règles de procédure en matière d'impôts fédéraux.

Etant donné que le Gouvernement wallon développe ce moyen de la même manière que le troisième moyen nouveau qu'il formule dans l'affaire n° 1766, il peut être renvoyé à l'exposé qui en a été fait sous A.26.

A.42.2. Le Gouvernement wallon formule, dans l'affaire n° 1775, deux moyens nouveaux et affirme que l'article 91 de la loi du 15 mars 1999 viole, d'une part, l'article 7 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et les principes de loyauté fédérale et de proportionnalité et, d'autre part, les articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec les principes de bonne administration et en particulier avec le principe d'impartialité consacré par l'adage « *nemo iudex in causa sua* ». Ces moyens sont examinés ci-après en tant que deuxième et troisième moyens nouveaux.

Etant donné que le Gouvernement wallon développe ces moyens nouveaux de la même manière que dans l'affaire n° 1766, il peut être renvoyé à l'exposé qui en est fait sous A.24 et A.25.

Réponse des parties requérantes

A.43. La partie requérante dans l'affaire n° 1775 affirme que l'article 93 de la loi du 15 mars 1999 qu'elle attaque est inséparable des articles 91 et 92 de la même loi, en sorte que son recours est également recevable en tant qu'il vise l'article 93.

Elle souligne que l'article 91 de la loi du 15 mars 1999 a pour effet que le collège des bourgmestre et échevins sera perçu par les contribuables comme juge et partie, en sorte qu'elle est manifestement préjudiciée par cet article et a donc un intérêt à son annulation.

A.44.1. La partie requérante dans l'affaire n° 1775 déclare que si l'interprétation donnée par le Conseil des ministres à l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, tel qu'il a été modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999, est suivie, le recours en annulation doit être rejeté.

Les parties requérantes dans les affaires n°s 1770 et 1776 considèrent toutefois que cette interprétation doit être écartée parce qu'elle ôte tout effet utile à la disposition attaquée. La ville de Bruxelles affirme que son interprétation trouve une confirmation dans les travaux préparatoires ainsi que dans l'analyse du nouvel article 10, alinéa 2, première et deuxième phrases, de la loi du 24 décembre 1996.

La requérante dans l'affaire n° 1775 confirme également que si c'est l'interprétation des parties requérantes qui est retenue par la Cour, la disposition attaquée viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.44.2. Les parties requérantes rappellent la volonté du législateur lui-même de créer un parallélisme entre les règles relatives aux impôts d'Etat et celles relatives aux taxes communales et provinciales.

L'Etat, d'une part, et les communes et provinces, d'autre part, sont donc manifestement des catégories comparables : la référence faite par le Conseil des ministres à l'article 162, alinéa 2, 6°, de la Constitution n'est pas pertinente, étant donné que ce sont les régions qui exercent la tutelle administrative sur les communes. En ce qui concerne la possibilité d'intenter un recours, les parties requérantes affirment que les redevables des taxes communales et la commune elle-même sont également comparables.

A.44.3. Le caractère prétendument simple de la taxe communale ne saurait fournir une justification suffisante, étant donné que les communes peuvent elles aussi établir des taxes complexes et, en outre, ne disposent pas de fonctionnaires spécialisés. Même si l'on acceptait cette thèse, celle-ci ne saurait justifier la différence de traitement.

L'écoulement du délai de six mois n'est pas imputable à un dysfonctionnement ou à une négligence du collège, comme le suggère le Conseil des ministres, mais au fait qu'un tel délai est trop court pour procéder au traitement effectif du dossier.

Si le législateur attache des conséquences au silence de l'administration, il doit, à cette occasion, respecter les articles 10 et 11 de la Constitution, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Enfin, la comparaison que le Conseil des ministres opère avec l'ancien régime de l'article 10 de la loi du 24 décembre 1996 est non seulement dénuée de pertinence mais est également inexacte étant donné que, dans ce système, ce n'était pas le collège mais bien la députation permanente qui statuait sur les réclamations et que la commune pouvait par conséquent faire appel non seulement d'une décision négative de la députation permanente mais également de la présomption du caractère fondé des réclamations résultant de l'écoulement du délai.

A.45. S'agissant du deuxième moyen formulé par la commune d'Ixelles contre l'article 91 de la loi du 15 mars 1999, cette commune répète en substance ce qu'elle a déjà exposé dans son mémoire. Le renvoi, par le Conseil des ministres, à la jurisprudence de la Cour de cassation et de la Cour d'arbitrage n'est, selon elle, pas pertinent, car la question n'est pas de savoir si le directeur des contributions est suffisamment indépendant et impartial mais bien de savoir si la distinction que la loi opère au détriment du collège des bourgmestre et échevins est justifiée.

La commune conteste également la thèse défendue par le Conseil des ministres, selon laquelle le principe général d'impartialité ne s'appliquerait qu'à l'égard du juge et non à l'égard de l'administration. Elle souligne que nombre de recours internes sont portés devant une autorité distincte de celle qui a pris la décision. S'il est exact que le principe d'impartialité, lorsqu'il est appliqué à l'administration, connaît souvent certains tempéraments, en fonction de la structure de cette administration, il n'en demeure pas moins que le législateur, lorsqu'il organise un recours administratif, doit s'abstenir d'établir des différences de traitement injustifiées entre les administrés et/ou les autorités, ce qui est précisément le cas en l'espèce, les redevables de taxes communales, d'une part, et le collège des bourgmestre et échevins, d'autre part, étant fondamentalement préjudiciés. La circonstance qu'il existe un contrôle juridictionnel n'est pas de nature à modifier cette analyse, pas plus que

l'existence d'un rapport annuel. Les autres mesures possibles suggérées par la requérante tendent simplement à démontrer que le législateur aurait pu opter pour une solution conforme au principe d'impartialité.

Réponse du Conseil des ministres

A.46. Selon le Conseil des ministres, le premier moyen nouveau, pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999, est devenu sans objet, compte tenu de l'article 4 de la loi du 17 février 2000, qui prévoit une disposition transitoire en ce qui concerne les réclamations relatives aux taxes provinciales et communales.

A.47. Le Conseil des ministres déclare que le second moyen nouveau, qui semble dirigé, selon lui, contre les articles 91 et 92, alinéa 2, de la loi du 15 mars 1999, n'est pas fondé, étant donné que « de toute évidence » ces articles laissent inchangée la compétence des régions en matière de tutelle administrative visée à l'article 7 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. Les régions pourront continuer de vérifier la légalité des comptes communaux conformément aux règles existantes.

A.48. S'agissant du troisième moyen nouveau, le Conseil des ministres affirme que, selon la jurisprudence constante du Conseil d'Etat, l'adage « *nemo iudex in causa sua* » ne s'applique aux organes de l'administration active que dans les limites qu'exige la nature même de l'administration et en particulier sa structure. L'adage ne viserait aussi qu'un éventuel intérêt personnel d'un agent ou d'un membre d'un organe. Le Conseil des ministres renvoie une nouvelle fois à l'arrêt n° 30/98 de la Cour en ce qui concerne les lignes structurelles pour un recours administratif préalable organisé. Enfin, le Conseil des ministres ne voit pas en quoi les réclamants en matière de taxes provinciales et communales seraient traités autrement, dans le cadre du recours administratif gracieux que la loi organise, que les sujets de droit confrontés à une même sorte de recours dans d'autres matières.

Réponse du Gouvernement flamand

A.49. Le Gouvernement flamand rappelle en substance les objections formulées dans son mémoire et se rallie expressément aux moyens nouveaux formulés par le Gouvernement wallon. S'agissant du deuxième moyen nouveau, le Gouvernement flamand affirme que même si l'attribution de la compétence visée au collège des bourgmestre et échevins ne constitue pas une forme de tutelle administrative, elle vide totalement de son sens cette tutelle, en sorte que le législateur fédéral exerce sa compétence de manière disproportionnée. S'agissant du troisième moyen nouveau, le Gouvernement flamand souligne que le collège sera, au sein du conseil communal, « le moteur de la réglementation ».

Réponse du Gouvernement wallon

A.50. Selon le Gouvernement wallon, la question de l'intérêt de la partie requérante dans l'affaire n° 1770 ne se pose plus étant donné que le Gouvernement wallon a repris le moyen à son compte. Il fait en outre référence à l'arrêt n° 30/98 de la Cour, qui a admis l'intérêt des communes à agir à l'encontre d'une législation modifiant les règles applicables en matière de taxes locales.

A.51. S'agissant du premier moyen, le Gouvernement wallon affirme qu'il ne peut suivre qu'en ordre subsidiaire « l'interprétation alternative » donnée de l'article 92 de la loi du 15 mars 1999.

Il conteste une nouvelle fois que les taxes communales seraient techniquement plus simples que les impôts fédéraux et ne peut suivre le raisonnement avancé par le Conseil des ministres concernant les effets liés au silence de l'autorité communale. Le Gouvernement wallon affirme en particulier que l'interdiction d'une voie de recours au profit des communes en cas de dépassement du délai dans lequel la réclamation aurait dû être traitée est disproportionnée, tant les circonstances qui peuvent aboutir au dépassement de ce délai peuvent être multiples et ne pas nécessairement être entièrement imputables aux seules communes, en sorte que priver la commune de l'accès au juge est de nature à renforcer l'inégalité contestée.

A.52. Quant au second moyen, le Gouvernement wallon affirme que le principe de l'impartialité et de l'indépendance s'applique également au recours gracieux et que le Conseil des ministres ne donne pas la moindre justification pour la discrimination qui est réservée au redevable de taxes communales et provinciales,

lorsque celui-ci introduit un recours devant le collège des bourgmestre et échevins ou le gouverneur, par rapport à l'administré qui introduit un recours gracieux devant une autre autorité administrative dans un autre contexte législatif. L'existence d'un recours juridictionnel n'empêche pas la discrimination dénoncée.

Mémoire complémentaire de la partie requérante dans l'affaire n° 1776

A.53. La ville de Bruxelles considère que l'article 4 de la loi du 17 février 2000 n'a pas d'influence sur son recours en annulation de l'article 92 de la loi du 15 mars 1999 et de l'article 9 de la loi du 23 mars 1999, étant donné que ces articles ont un objet différent de même qu'une portée *ratione temporis* différente.

Affaire n° 1774

Position du requérant

A.54.1. Le requérant demande l'annulation de l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale. Il déclare justifier de l'intérêt requis, étant donné qu'il est tenu de remettre chaque année une déclaration à l'impôt des personnes physiques, qu'il a introduit à plusieurs reprises une réclamation, un recours et un pourvoi en cassation contre les impositions établies et qu'il introduira une nouvelle fois une réclamation contre les cotisations afférentes aux exercices d'imposition 1998 et 1999.

A.54.2. Le requérant dénonce le fait que, bien qu'un avis de rectification soit, selon la jurisprudence et les directives administratives, une invitation à la discussion, l'administration établit l'imposition sans offrir une quelconque possibilité de discussion à des contribuables arbitrairement choisis. Il dit encore que, puisqu'une réclamation écrite doit être introduite contre l'imposition qui s'ensuit, la charge de la preuve incombe au contribuable au lieu d'être supportée par le fisc. Enfin, l'introduction de la réclamation a pour effet de prolonger à l'infini les délais d'imposition.

A.55. En guise de moyen, le requérant allègue d'abord qu'il est de bonne administration que le fonctionnaire taxateur réponde aux observations formulées par le contribuable : sans cela, il n'est pas possible d'établir valablement une imposition. Il dit que « le fait, d'une part, de ne pas rendre la discussion explicitement obligatoire et d'engager la discussion avant l'imposition avec certains contribuables mais non avec d'autres et celui, d'autre part, de reporter ainsi la discussion, en la déplaçant de la phase administrative vers une date postérieure à l'imposition, font naître un traitement inégal qui ne saurait résister à un contrôle au regard du principe d'égalité et de non-discrimination. Le moyen employé n'est de surcroît pas proportionné au but visé. »

Le requérant affirme ensuite que l'urgence a été demandée au Conseil d'Etat pour l'examen de l'avant-projet de loi, de sorte que le Conseil d'Etat a sciemment été empêché d'accomplir sa tâche d'assistance au législateur. En outre, 32 des 99 articles de cette loi ont été introduits par amendements du Gouvernement, au sujet desquels il n'a pas davantage été demandé d'avis. Ceci affecterait la sécurité juridique.

Position du Conseil des ministres

A.56. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt du requérant et affirme ne pas voir en quoi la disposition attaquée pourrait l'affecter défavorablement. Le préjudice invoqué par le requérant concernant l'absence de discussion ne résulte pas de la disposition attaquée ou d'une autre disposition législative mais de l'intervention de l'administration. Le requérant ne formule pas non plus d'arguments tendant à prouver qu'il résulte de la disposition attaquée que la charge de la preuve n'incombe pas à l'administration mais au contribuable. La prorogation du délai d'imposition de six mois au maximum ne résulte pas de la disposition attaquée mais de l'article 19, 3°, de la loi du 15 mars 1999 dont l'annulation n'est pas demandée par le requérant.

A.57. Le Conseil des ministres déclare que le requérant n'indique pas en quoi le traitement prétendument inégal des contribuables trouverait son origine dans la disposition attaquée, d'autant qu'il soutient lui-même que le traitement inégal résulte d'un acte de mauvaise administration du service public.

Enfin, le Conseil des ministres rappelle que la Cour n'est pas compétente pour contrôler la genèse d'une loi. Il ne lui appartient pas non plus d'examiner un moyen qui allègue la violation du principe de la sécurité juridique.

Réponse du requérant

A.58. Le requérant énonce préalablement un certain nombre de considérations générales concernant l'accès au droit, le droit qu'a toute personne à ce que sa cause soit entendue équitablement et publiquement et le droit de la défense.

A.59. Le requérant demande à la Cour d'écarter le mémoire du Conseil des ministres des débats si le Conseil des ministres ne produit pas une décision d'habilitation valable du Premier ministre, qui signe les mémoires, ou s'il ne fait pas référence à quelque disposition législative dont il ressortirait que le Premier ministre est habilité à représenter le Conseil des ministres en justice.

A.60. Le requérant conteste également certains arguments avancés par le Conseil des ministres dans sa description du cadre réglementaire, en particulier pour ce qui concerne l'article 19, 3°, de la loi du 15 mars 1999. Il analyse le contexte historique de l'article 366 du Code des impôts sur les revenus et la jurisprudence de la Cour de cassation et de la Cour d'arbitrage concernant le directeur des contributions.

A.61. La thèse du Conseil des ministres selon laquelle un requérant doit être défavorablement affecté par la disposition qu'il attaque est, selon le requérant, une simple affirmation n'ayant aucun fondement juridique. Il est toutefois évident, selon lui, qu'il est directement et défavorablement affecté par le déroulement de la procédure d'imposition elle-même et par le fait qu'il n'est en principe pas répondu à un recours administratif avant que l'imposition soit établie et que l'on préfère donc « refiler les problèmes aux tribunaux ». Il cite à ce propos un certain nombre d'exemples tirés de sa pratique de conseiller indépendant en matières fiscales et sociales.

A.62.1. Le requérant rappelle en substance sa thèse selon laquelle il est créé une distinction injustifiée en décidant arbitrairement de répondre ou non aux observations formulées par les contribuables.

A.62.2. Le requérant rappelle également sa thèse selon laquelle l'urgence invoquée pour le projet de loi en cause ne pouvait raisonnablement être justifiée.

Il conteste aussi l'affirmation selon laquelle la Cour d'arbitrage ne serait pas compétente pour vérifier la violation du principe de la sécurité juridique.

Il se dit enfin convaincu que la modification, par la loi du 15 mars 1999, du statut du directeur des contributions, qui n'intervient plus en tant qu'instance juridictionnelle, a simplement pour but « d'amener les contribuables, par intimidation, à retirer leur réclamation ».

- B -

Quant à l'objet des recours

B.1. Dans les affaires jointes, des recours en annulation ont été introduits contre diverses dispositions de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, à savoir :

- dans l'affaire n° 1682 : les articles 47 et 97, alinéa 9,

- dans l'affaire n° 1766 : les articles 91 à 94,
- dans l'affaire n° 1770 : l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, rétabli par l'article 92 de la loi attaquée,
- dans l'affaire n° 1774 : l'article 24,
- dans l'affaire n° 1775 : les articles 91 à 93,
- dans l'affaire n° 1776 : l'article 92, ainsi que l'article 9 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale.

Quant à la recevabilité des recours

Dans l'affaire n° 1682 (recours introduit par R. Altruye et L. De Jongh)

B.2. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes ne formulent aucun moyen contre l'article 47 de la loi du 15 mars 1999, si bien que leur recours en annulation ne porte que sur l'article 97, alinéa 9.

La Cour, qui doit déterminer l'étendue du recours en fonction du contenu de la requête, et notamment sur la base de l'exposé des moyens, limite son examen aux dispositions dont il est exposé en quoi elles violeraient les dispositions invoquées aux moyens.

Il ressort de la requête que le recours en annulation n'est pas dirigé contre l'abrogation de l'article 462 du Code des impôts sur les revenus 1992 par l'article 47 de la loi du 15 mars 1999, mais contre la disposition transitoire de cette loi, contenue dans l'article 97, alinéa 9, troisième phrase. La Cour limite son examen à cette disposition en tant que celle-ci concerne, plus précisément, l'article 462 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992).

B.3.1. Le Conseil des ministres soutient que les parties requérantes ne justifient pas de l'intérêt requis, premièrement, parce que l'appel concernant l'application de l'article 462 du C.I.R. 1992 reste possible, deuxièmement, parce que l'annulation de la disposition en cause ne permettrait pas d'atteindre l'objectif poursuivi par les requérants, à savoir l'obtention

d'une surséance définitive, et, troisièmement, parce que la disposition en cause, dans l'interprétation qu'en donnent les requérants et que le Conseil des ministres conteste, ne saurait causer un préjudice aux requérants.

B.3.2. Les parties requérantes font valoir, en donnant aux dispositions critiquées une interprétation qui n'est pas inconciliable avec leurs termes, que l'abrogation de l'article 462 du C.I.R. 1992, par l'article 47 de la loi du 15 mars 1999, pourrait leur faire perdre le bénéfice d'un jugement de surséance, prononcé en application de l'article 462 du C.I.R. 1992, frappé d'appel par le ministère public. Elles établissent à suffisance que cette abrogation risque de les affecter directement et défavorablement.

Leur recours est recevable.

Dans l'affaire n° 1766 (recours introduit par F. Van Driessche et R. Van Mulder)

B.4.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et celle de l'arrêté royal du 12 avril 1999 déterminant la procédure devant le gouverneur ou devant le collège des bourgmestre et échevins en matière de réclamation contre une imposition provinciale ou communale, «pour cause de violation des articles 10 et 11 de la Constitution et de violation d'une disposition légale d'ordre public », ainsi que l'annulation de «la décision du 3 mai 1999 de l'autorité provinciale de la Flandre orientale visant à renvoyer [leur] réclamation en matière de taxe communale rémunératoire au collège des bourgmestre et échevins de la commune de Denderleeuw ». Elles demandent en ordre subsidiaire «d'annuler le traitement éventuel de [leur] réclamation par le collège des bourgmestre et échevins; de faire examiner [leur] réclamation par la députation permanente de la province de Flandre orientale, conformément à la loi du 24 décembre 1996, telle qu'elle existait à la date de l'enrôlement ».

B.4.2. Ni l'article 1er de la loi spéciale du 6 janvier 1989, ni aucune autre disposition législative ne confère à la Cour la compétence de statuer sur l'annulation d'un arrêté royal ou d'une décision d'une autorité administrative.

B.4.3. La Cour n'est pas davantage compétente pour vérifier si les dispositions législatives mentionnées sont conformes à «une disposition légale d'ordre public » ni pour examiner des moyens qui sont fondés sur le principe de l'indépendance et de l'impartialité de l'administration, sans que soit invoquée une violation quelconque des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.4. Ne peuvent de surcroît être pris en considération, les griefs, formulés dans le mémoire en réponse des parties requérantes, alléguant la violation du «principe général de non-rétroactivité », d'une part, et de «l'article 172 de la Constitution », d'autre part, étant donné que ces griefs constituent des moyens nouveaux qui ne peuvent être formulés que dans l'hypothèse prévue par l'article 85, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

B.4.5. Le recours ne peut être reçu qu'en ce qu'il est dirigé contre les articles 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999 et uniquement en ce qu'il invoque la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5.1. Selon le Conseil des ministres, les moyens formulés par les parties requérantes sont irrecevables parce que ces parties n'expliquent pas ou pas suffisamment en quoi les dispositions attaquées violent le principe d'égalité et qu'elles ne désignent pas les catégories de personnes qui doivent être comparées.

B.5.2. Aux termes de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, une requête doit indiquer l'objet du recours et contenir un exposé des faits et moyens.

Les moyens exposés dans une requête ne satisfont à cette exigence que lorsqu'ils indiquent ou permettent de déceler la règle qui serait violée, les dispositions qui violeraient cette règle et en quoi celle-ci aurait été transgressée par ces dispositions.

Ces exigences sont inspirées, d'une part, par la nécessité pour la Cour d'être à même de déterminer, dès le dépôt de la requête, la portée exacte du recours en annulation et, d'autre part,

par le souci d'offrir aux autres parties au procès la possibilité de répliquer aux arguments des requérants, en sorte qu'il est indispensable de disposer d'un exposé clair et univoque des moyens.

B.5.3.1. Les considérations émises dans une requête qui concernent le rôle, les mentions que celui-ci doit porter et l'absence de règles à ce propos dans la nouvelle législation, mais qui ne précisent pas en quoi il s'ensuivrait un traitement différent injustifié ne sont pas recevables. De même, des réflexions concernant un régime transitoire qui répondrait au vœu des requérants ne peuvent être retenues comme un moyen recevable.

B.5.3.2. Le moyen peut être interprété comme dénonçant une différence de traitement entre « les contribuables qui sont soumis à une même taxe », en ce que « des réclamations concernant le même rôle aboutissent ainsi devant deux instances différentes », puisque « les réclamations introduites avant le 6 avril 1999 sont traitées par la députation permanente siégeant en qualité de juridiction alors que les réclamations introduites après le 6 avril 1999 mais dans le délai de recours légal mentionné dans le rôle, sont traitées par le collège des bourgmestre et échevins siégeant en qualité de collège administratif ». Le moyen est dès lors suffisamment développé. L'exception d'irrecevabilité est rejetée.

B.6.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des requérants parce que ceux-ci ne pourraient être défavorablement affectés par les dispositions attaquées, qui ont pour effet de transformer le recours devant une juridiction administrative qui existait auparavant en un recours administratif auprès de l'autorité administrative et un recours juridictionnel devant le juge ordinaire qui exerce un contrôle de pleine juridiction, compte tenu du fait que le verrou des « griefs nouveaux » a été supprimé. Par ailleurs, les dispositions attaquées n'ont pas pour effet de soustraire, avec effet rétroactif, les requérants à leur juge originaire, puisque la députation permanente n'était pas encore saisie de leur réclamation à la date de l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999.

B.6.2. Le point de savoir si les parties requérantes sont directement et défavorablement affectées par les dispositions qu'elles attaquent dépend de la portée qu'il convient de leur donner. L'examen de l'intérêt des parties requérantes suppose que soit préalablement abordé le fond de l'affaire.

Dans les affaires n^{os} 1770, 1775 et 1776 (recours introduits par la commune de Herstal, la commune d'Ixelles et la ville de Bruxelles)

Quant à l'objet des recours

B.7.1. La Cour constate que, ainsi que le soutient le Conseil des ministres, la partie requérante dans l'affaire n° 1775 invoque des moyens contre l'article 91, mais n'en invoque aucun contre l'article 93 de la loi du 15 mars 1999 et qu'aucun moyen n'est formulé dans l'affaire n° 1776 contre l'article 9 de la loi du 23 mars 1999.

B.7.2. Par ailleurs, en ce qui concerne l'article 92, selon le Conseil des ministres, les trois recours seraient dirigés exclusivement contre la première phrase de l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999.

B.7.3. Il ressort des requêtes que le moyen critique uniquement l'automatisme selon lequel la réclamation est réputée fondée si les autorités compétentes n'ont pas statué. Le recours est donc dirigé contre le seul article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, tel qu'il a été rétabli par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999.

B.7.4. La Cour limite son examen à l'article 91 de la loi du 15 mars 1999 et à l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, rétabli par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999.

Quant à l'intérêt des parties requérantes

B.8.1. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes ne justifient pas de l'intérêt requis puisque l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999, interprété en ce sens que la sanction consistant à réputer la réclamation fondée ne peut sortir ses effets, ne saurait les affecter défavorablement.

B.8.2. L'exception concerne la portée qu'il convient de donner à la disposition entreprise. Son examen doit se faire après celui du fond de l'affaire.

B.9. Dans l'affaire n° 1775, le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la commune d'Ixelles en ce qui concerne l'article 91 de la loi, étant donné que le moyen dirigé contre cette disposition est formulé par la commune et que celle-ci ne peut elle-même invoquer valablement une apparence de défaut d'indépendance ou d'impartialité dans son chef ou dans le chef d'un de ses organes.

B.10. La commune d'Ixelles ne peut invoquer un éventuel défaut d'indépendance et d'impartialité de son propre collègue des bourgmestre et échevins puisque, si le préjudice allégué était admis, celui-ci ne l'atteindrait pas mais léserait exclusivement le contribuable : la commune d'Ixelles ne dispose donc pas d'un intérêt direct suffisant.

Le recours dans l'affaire n° 1775 est irrecevable en ce qui concerne l'article 91 de la loi du 15 mars 1999.

Dans l'affaire n° 1774 (recours introduit par B. Claus)

B.11.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt du requérant de même que la recevabilité des moyens, puisque, en ce qui concerne le premier moyen, le requérant n'indique pas en quoi le traitement prétendument inégal des contribuables trouverait son origine dans la disposition attaquée et que, s'agissant du second moyen, la Cour n'est pas compétente pour contrôler la genèse d'une loi.

B.11.2. La disposition attaquée donne au redevable le droit d'introduire une réclamation contre le montant de la cotisation auprès du directeur des contributions. Le requérant ne justifie pas à suffisance d'un quelconque intérêt dès lors qu'il ne démontre pas comment une disposition qui lui procure un avantage pourrait lui porter préjudice.

Le recours est par conséquent irrecevable.

Quant au fond

En ce qui concerne l'affaire n° 1682 (recours introduit par R. Altruye et L. De Jongh)

B.12. L'article 462 du C.I.R. 1992, avant son abrogation par l'article 47 de la loi du 15 mars 1999, prévoyait, en cas de concours d'une procédure administrative fiscale et d'une procédure pénale, que le juge pénal saisi de l'action publique devait surseoir à statuer sur les préventions lorsque, avant la clôture des débats, une autre autorité judiciaire ou administrative était saisie d'une contestation et que la solution de celle-ci lui paraissait de nature à exercer une influence sur l'action mue devant lui, et ce jusqu'à ce qu'il ait été mis fin à la contestation par une décision coulée en force de chose jugée.

Bien que cet article 462 du C.I.R. 1992 ait été abrogé par la loi du 15 mars 1999 et que cette abrogation soit entrée en vigueur le 6 avril 1999, l'article 97, alinéa 9, troisième phrase, de la même loi dispose que cet article reste applicable chaque fois qu'un juge saisi de l'action publique a, en application de cette disposition, décidé de surseoir à statuer sur une ou plusieurs préventions.

B.13. Les parties requérantes soutiennent que la disposition transitoire attaquée viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus conjointement ou non avec l'article 172 de celle-ci, en ce qu'elle dispose que l'article 462 du C.I.R. 1992 ne demeure applicable que lorsque, en application de cette disposition, un juge saisi de l'action publique a décidé de surseoir à statuer sur une ou plusieurs préventions et non dans le cas contraire, à savoir lorsqu'un juge a décidé de ne pas appliquer l'article en cause et donc de ne pas surseoir à statuer. Selon les parties requérantes, les droits de l'inculpé et ceux du ministère public diffèrent dès lors, dans le cadre d'un appel introduit après l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999 contre un jugement rendu en première instance antérieurement à l'entrée en vigueur de cette loi, en ce qui concerne l'application de l'article 462 du C.I.R. 1992, sans que cette différence puisse être justifiée.

B.14.1. La mesure transitoire, en vertu de laquelle l'article 462 du C.I.R. 1992 reste applicable chaque fois qu'un juge saisi de l'action publique a, en application de cette disposition, décidé de surseoir à statuer sur une ou plusieurs préventions, repose sur un critère de différenciation objectif, à savoir le fait qu'un juge a déjà ou n'a pas fait application de l'article 462 du C.I.R. 1992. Elle est raisonnablement justifiée par le souci de ne pas intervenir dans les affaires pour lesquelles le juge pénal a sursis à statuer parce qu'il lui paraissait que la contestation pendante devant une autre autorité était de nature à exercer une influence sur l'action publique.

B.14.2. Il se justifie raisonnablement que le législateur ait limité l'application de la disposition transitoire aux cas dans lesquels le juge était obligé de surseoir à statuer parce qu'il était satisfait aux conditions d'application de l'article 462 du C.I.R. 1992. Conférer à la mesure transitoire une portée plus large, en vertu de laquelle l'article 462 du C.I.R. 1992 resterait applicable dans tous les cas où cet article a été invoqué, quelle que soit la décision du juge, aurait pour effet de compromettre l'objectif de l'abrogation de l'article 462 du C.I.R. 1992 qui est d'éviter le retard qu'entraîne la surséance dans le déroulement du procès.

B.15. Le moyen n'est pas fondé.

En ce qui concerne l'affaire n° 1766 (recours introduit par F. Van Driessche et R. Van Mulder)

B.16.1. Selon l'exposé des motifs, le législateur entendait, en adoptant les lois des 15 et 23 mars 1999, mettre fin aux critiques stigmatisant la manière dont le contentieux fiscal était tranché, et en particulier celle qui soutenait que cette procédure ne répondait pas aux exigences d'un Etat de droit moderne en matière de garanties d'indépendance et d'impartialité du juge administratif.

Une distinction claire est désormais opérée, dans la nouvelle procédure fiscale, entre la phase administrative, dans laquelle une réclamation est introduite auprès de l'autorité taxatrice elle-même, agissant en tant qu'autorité administrative, et la phase judiciaire, dans laquelle le contribuable, après avoir épuisé le recours administratif dans le délai prescrit, peut

introduire, dans les conditions prévues par la loi, une action auprès du tribunal de première instance compétent qui, contrairement à ce qui était le cas dans la procédure antérieure, a pleine juridiction pour examiner les griefs du contribuable, même ceux qui n'auraient pas été soulevés au cours de la procédure contentieuse administrative. Le jugement du tribunal peut être entrepris devant la cour d'appel et l'arrêt de celle-ci peut faire l'objet d'un pourvoi auprès de la Cour de cassation.

B.16.2. Le choix du législateur de ne plus faire traiter les réclamations contre les taxes provinciales et communales par les députations permanentes, pour ce qui concerne la Région wallonne et la Région flamande, et par le collège juridictionnel, pour ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale, mais par l'instance qui a déclaré le rôle exécutoire, à savoir le collège des bourgmestre et échevins ou le gouverneur, qui interviennent ici en tant qu'autorité administrative, a été justifié, au cours des travaux préparatoires, par la volonté de créer un parallélisme avec la procédure contentieuse en matière d'impôts fédéraux sur les revenus (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, pp. 198, 203 et 206), notamment en prévoyant que la réclamation doit être introduite auprès de l'autorité taxatrice, et par la volonté de supprimer progressivement le rôle de la députation permanente comme instance juridictionnelle (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, pp. 203 et 206).

B.17. Le seul fait de devoir exercer un recours administratif devant le collège des bourgmestre et échevins avant de pouvoir saisir l'autorité judiciaire n'est en rien discriminatoire. La même exigence est formulée en ce qui concerne les réclamations en matière d'impôts sur les revenus. Elle n'empêche pas que le réclamant pourra soumettre sa contestation à des juges indépendants et impartiaux aux trois degrés de juridiction qui lui sont désormais offerts, sans qu'il soit empêché de soulever des moyens qu'il n'avait pas invoqués dans son recours administratif.

B.18. En outre, ainsi qu'il a été souligné lors des travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p. 2), la qualification de recours administratif donnée à la première phase de la procédure de réclamation a pour effet de rendre applicables à celle-ci l'obligation de motivation formelle, prévue par la loi du 29 juillet 1991, la publicité de l'administration, prévue par la loi du 11 avril 1994, ainsi que le respect des principes de bonne

administration, en ce compris le principe d'impartialité, dans la mesure où le permettent la nature propre et en particulier la structure de l'administration active.

B.19. Même si, comme le soutiennent les parties requérantes, les dispositions entreprises aboutissent à les soumettre à la nouvelle procédure alors que d'autres redevables restent, pour le même exercice, soumis à la procédure ancienne, les parties requérantes ne démontrent pas en quoi elles seraient affectées défavorablement par la disposition entreprise. Leur recours est donc irrecevable.

B.20. Le recours dans l'affaire n° 1766 étant irrecevable, il n'y a pas lieu d'examiner les moyens nouveaux développés dans le mémoire en intervention du Gouvernement wallon.

Concernant les affaires n^{os} 1770, 1775 et 1776

Quant à la comparabilité

B.21. Dans l'affaire n° 1775, le Conseil des ministres conteste la comparabilité entre la situation juridique de la commune, d'une part, et celle du redevable, d'autre part.

Par ailleurs, le Conseil des ministres soulève dans les trois affaires une exception de non-comparabilité entre l'Etat, d'une part, et les communes et les provinces, d'autre part.

B.22. L'autorité communale et le redevable de taxes communales ne constituent pas des catégories comparables en ce qui concerne la fiscalité communale au stade de la réclamation administrative : alors que le contribuable est soumis aux impositions communales qui sont établies par le conseil communal et qui, après enrôlement, sont exécutoires de plein droit, la commune est l'autorité taxatrice elle-même et le collège des bourgmestre et échevins, en qualité d'autorité administrative, statue sur la réclamation du contribuable.

En leur qualité d'autorité taxatrice, l'Etat, d'une part, et les communes et provinces, d'autre part, sont, en revanche, suffisamment comparables.

Quant au moyen concernant la réclamation réputée fondée

B.23. Les parties requérantes soutiennent que la règle de la réclamation réputée fondée en cas d'absence de décision du collège des bourgmestre et échevins ou du gouverneur que prévoit l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cette règle, sans aucune justification objective et raisonnable, ne s'appliquerait qu'aux impositions communales et provinciales et non aux impôts d'Etat.

B.24.1. En ce qui concerne les impôts d'Etat, l'article 366 du C.I.R. 1992, modifié par l'article 24 de la loi du 23 mars 1999, prévoit que le redevable peut introduire auprès du directeur des contributions une réclamation contre la cotisation établie à son nom. Contrairement à ce qui était prévu au départ dans le projet de loi, il n'est pas fixé de délai obligatoire dans lequel le directeur doit statuer sur la réclamation ni prévu de sanction pour l'absence d'une telle décision. Un délai indicatif a toutefois été fixé, puisqu'en vertu de l'article 1385*undecies* du Code judiciaire inséré par l'article 9 de la loi du 23 mars 1999, le contribuable, qui ne peut introduire une action devant le tribunal de première instance compétent que s'il a préalablement épuisé le recours administratif organisé par la loi ou en vertu de celle-ci (ce que les travaux préparatoires appellent le « permis de citer »), peut seulement introduire cette action au plus tôt six mois après la date de réception du recours administratif s'il n'a pas été statué sur ce recours. L'intentement de l'action auprès du tribunal a pour effet que « dès que le contribuable choisit d'introduire un recours devant le tribunal de première instance, il dessaisit automatiquement l'administration de son dossier. Il ne peut donc jamais y avoir de coïncidence des deux procédures (administrative et juridictionnelle) » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p.20).

B.24.2. Au cours des travaux préparatoires, ce mécanisme a été justifié comme étant un « mécanisme de protection du contribuable » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p.16). Le législateur voulait ainsi concilier, d'une part, l'obligation faite au contribuable d'épuiser le recours administratif avant de pouvoir s'adresser au juge, avec, d'autre part, l'accès au juge. Le législateur craignait que, si l'on optait pour un système dans lequel

l'absence de décision dans un délai déterminé était assimilée à une acceptation de la réclamation, des pressions puissent être exercées sur l'administration pour faire traîner certains dossiers (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p.3). Il trouvait en outre inconcevable qu'un titre exécutoire de l'Etat, qui permet à celui-ci de recouvrer une somme déterminée, puisse ainsi, par le seul écoulement d'un délai, être annulé (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/17, pp. 30-31). Le système inverse, dans lequel l'expiration du délai serait assimilée au rejet de la réclamation, n'a pas non plus été retenu, de crainte que l'administration soit ainsi poussée à trancher le moins de dossiers possible (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p. 46). En outre, un tel système ne permettrait pas au contribuable de poursuivre le dialogue avec l'administration, pour des dossiers complexes, même après l'expiration du délai de six mois (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, pp. 3 et 21).

B.25. En matière d'impositions communales et provinciales, le contribuable peut introduire une réclamation auprès du collège des bourgmestre et échevins ou auprès du gouverneur, en vertu de l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996, modifié par l'article 91 de la loi du 15 mars 1999. Cette réclamation est réputée fondée à défaut de décision (article 10, alinéa 2, première phrase, de la loi du 24 décembre 1996, modifié par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999). Il n'est pas fixé explicitement de délai dans lequel les instances compétentes précitées devraient rendre leur décision. Toutefois, la deuxième phrase de l'article 10, alinéa 2, déclare applicables les articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire.

B.26. Les parties requérantes interprètent la disposition attaquée en ce sens que les autorités administratives visées disposent d'un délai de six mois non prorogeable pour statuer sur la réclamation d'un contribuable contre une imposition communale ou provinciale et que, faute de décision dans ce délai, la réclamation sera réputée fondée, le réclamant, et lui seul, pouvant exercer un recours auprès du tribunal compétent.

Certaines déclarations faites au cours des travaux préparatoires semblent appuyer cette interprétation (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, p. 206).

B.27. La Cour constate toutefois que la disposition attaquée ne prévoit aucun délai dans lequel le collège des bourgmestre et échevins ou le gouverneur doivent statuer. Ce délai ne peut pas non plus se déduire du renvoi à l'article 1385*undecies* du Code judiciaire, inséré par l'article 9 de la loi du 23 mars 1999, puisque le délai de six mois fixé dans cet article concerne uniquement l'intentement de l'action auprès du tribunal compétent. Dès lors, la disposition selon laquelle la réclamation est réputée fondée en cas d'absence de décision est sans aucune portée pratique et le contribuable peut, comme en matière d'impôts d'Etat, s'adresser, après six mois, au tribunal compétent, de sorte que la différence de traitement invoquée par les parties requérantes n'existe pas. Quant à l'administration, elle peut traiter le litige aussi longtemps que le contribuable n'a pas porté celui-ci devant le juge compétent.

B.28. Le moyen manque par conséquent en fait.

Quant aux nouveaux moyens pris par le Gouvernement wallon partie intervenante

B.29.1. L'article 85, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage autorise notamment les gouvernements à introduire un mémoire dans une affaire relative à un recours en annulation et à y formuler des moyens nouveaux. Une telle intervention ne peut cependant ni modifier ni étendre le recours.

B.29.2. Les recours dans les affaires n^{os} 1770 et 1776 sont exclusivement dirigés contre l'article 10, alinéa 2, rétabli par l'article 92 de la loi du 15 mars 1999. Ceux des moyens nouveaux du Gouvernement wallon qui ne concernent pas cette disposition sont donc irrecevables. Doit, par contre, être examiné, le moyen pris par le Gouvernement wallon, dans les affaires n^{os} 1770, 1775 et 1776, de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que la disposition entreprise ne prévoit pas de mesure transitoire pour ce qui est des réclamations de redevables de taxes communales et provinciales, alors que l'article 97 de la même loi prévoit une telle disposition transitoire pour ce qui est des impôts d'Etat.

B.30.1. Afin de mettre un terme aux controverses qui existaient quant à l'entrée en vigueur des articles 91 à 94 de la loi du 15 mars 1999, le législateur a prévu, à l'article 4 de la loi du 17 février 2000, que les réclamations contre les taxes provinciales ou communales sur lesquelles la députation permanente ou le collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale n'a pas encore statué au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 15 mars 1999 seront traitées selon l'ancienne procédure.

Selon les travaux préparatoires, «il en ira de même pour les recours introduits dans ce cadre contre les décisions prises par la députation permanente ou le collège juridictionnel susvisé. Ces recours devront donc être introduits devant la cour d'appel, et non devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie, comme le prévoit la nouvelle procédure (article 92 de la loi du 15 mars 1999) » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 2124/7, p. 4).

B.30.2. La Cour constate que la loi du 17 février 2000 n'a pas prévu de règles particulières concernant l'entrée en vigueur de l'article 4 de cette loi, de sorte qu'il doit être admis que cet article est entré en vigueur le 1er avril 2000, soit dix jours après la publication au *Moniteur belge*. Cet article s'applique donc aussi aux réclamations introduites auprès de la députation permanente ou du collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale avant le 6 avril 1999 et sur lesquelles ces instances n'ont toujours pas statué au 1er avril 2000.

B.30.3. La Cour limite par conséquent son examen aux règles qui étaient applicables aux litiges pendants en matière de taxes locales au moment de l'entrée en vigueur des lois des 15 et 23 mars 1999.

Il résulte de la lecture conjointe de l'article 97, alinéa 3, de la loi du 15 mars 1999, et de l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 ainsi que de l'application de la règle « *lex posterior derogat priori* » que le traitement des litiges en matière de taxes provinciales et communales pendants devant la députation permanente ou le collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale à la date du 6 avril 1999 doit être poursuivi et clôturé conformément aux règles en vigueur avant le 1er mars 1999. L'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 vise, comme l'affirme la Cour de cassation dans son arrêt du 21 juin 1999, à

ce que « tous les litiges qui, le jour de l'entrée en vigueur de la loi, soit le 6 avril 1999, ne sont pas encore tranchés définitivement soient clôturés suivant les règles en vigueur auparavant ». Ceci ressort également des travaux préparatoires de l'article 4 de la loi du 17 février 2000 (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 2124/1, p. 2).

B.31. Contrairement à ce que soutient le Gouvernement wallon, une disposition transitoire concernant les litiges pendants en matière de taxes locales existait déjà, avant l'adoption de la loi du 17 février 2000.

B.32. Le moyen manque en fait.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 16 novembre 2000.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

G. De Baets