

Numéros du rôle : 1849, 1922, 1923 et 2009
Arrêt n° 60/2001 du 8 mai 2001

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles concernant les articles 34, 91, 92, 93 et 97 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale et les articles 386 à 391 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par la Cour d'appel de Gand, la Cour d'appel de Liège et la Cour de cassation.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents H. Boel et M. Melchior, des juges L. François, R. Henneuse et M. Bossuyt, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, du président émérite G. De Baets et du juge honoraire J. Delruelle, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président émérite G. De Baets,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles*

a. Par arrêt du 16 décembre 1999 en cause de L. Van Daele et E. Van der Gucht contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 21 décembre 1999, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale et 97, alinéa 7, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale violent-t-ils les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée en tant qu'ils créent une distinction, à partir du 6 avril 1999, entre, d'une part, les contribuables qui ont un litige avec l'administration et qui ont intenté leur action avant le 1er mars 1999 devant la cour d'appel, où ils sont limités par le régime des 'griefs nouveaux' du C.I.R. 1992 et, d'autre part, les contribuables qui ont un litige avec l'administration et qui intentent leur action à partir du 6 avril 1999 devant le tribunal de première instance, où ils ont la possibilité de modifier et d'étendre leur demande conformément au droit commun des articles 807 et 808 du Code judiciaire, compte tenu du fait qu'il a été dérogé au régime ordinaire en matière d'entrée en vigueur et de dispositions transitoires applicables en cas d'instauration de nouvelles règles (article 3 du Code judiciaire) sans motivation et en ce que cette dérogation a créé le traitement distinct ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1849 du rôle de la Cour.

b. Par deux arrêts du 15 mars 2000 en cause de la ville de Liège contre la s.a. Résidence Les Beaux Chênes et en cause de la commune de Fléron contre la s.a. Steiner & Cie, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour d'arbitrage le 27 mars 2000, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 91, 92, 93 et 97 de la loi du 15 mars 1999 de même que l'article 11 de la loi du 23 mars 1999 violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, contrairement à la faculté réservée aux redevables d'un impôt d'Etat ouvrant un recours devant le directeur, ils ne permettent pas aux redevables d'une taxe locale faisant l'objet d'un recours analogue devant la députation permanente demeuré pendant au 6 avril 1999 d'obtenir un double degré de juridiction puisque ceux-ci apparaissent tenus d'introduire un recours en premier et dernier ressort devant la Cour d'appel sur base de la procédure en vigueur à l'époque de la réclamation ? »

Ces affaires sont inscrites sous les numéros 1922 et 1923 du rôle de la Cour.

c. Par arrêt du 29 juin 2000 en cause de R. Bloden et D. Lonneux contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 10 juillet 2000, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« Interprétés comme signifiant que, même après le 6 avril 1999, les pourvois en cassation contre des arrêts statuant sur des recours en matière d'impôts sur les revenus introduits devant les cours d'appel avant le 1er mars 1999 sont régis par les articles 386 à 391 du Code des impôts sur les revenus 1992 en dépit de l'abrogation explicite de ces articles à partir du 1er mars 1999 par les articles 34 et 97, dernier alinéa, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, lesdits articles 34 et 97, dernier alinéa, et l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 2009 du rôle de la Cour.

II. *Les faits et les procédures antérieures*

Affaire n° 1849

Les requérants devant la Cour d'appel ont, en 1993, introduit une réclamation auprès du directeur régional des contributions directes contre les cotisations à l'impôt des personnes physiques et la taxe communale additionnelle établies à leur nom pour les exercices d'imposition 1991 et 1992. Par décision du 11 février 1998, ces réclamations ont été rejetées. Sur ce, les demandeurs ont introduit un recours auprès de la Cour d'appel de Gand, conformément à l'article 377 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Dans le cadre de la procédure devant la Cour d'appel, les requérants articulent des griefs qu'ils n'avaient pas invoqués devant le directeur régional, ce qui n'est pas autorisé, selon l'administration fiscale, en vertu de l'article 377, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992. Les requérants estiment que l'impossibilité d'invoquer des griefs nouveaux, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale et de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, viole les articles 10 et 11 de la Constitution. Depuis le 6 avril 1999, il est établi une distinction entre, d'une part, les contribuables qui ont, avant le 1er mars 1999, introduit une instance auprès de la cour d'appel et qui, conformément à l'ancienne réglementation, ne peuvent invoquer de griefs nouveaux et, d'autre part, les contribuables qui introduisent une instance à partir du 6 avril 1999 devant le tribunal de première instance et y ont la possibilité d'étendre ou de modifier leur demande conformément aux articles 807 et 808 du Code judiciaire.

Par arrêt du 16 décembre 1999, la Cour d'appel a posé la question préjudicielle reproduite ci-avant.

Affaires n^{os} 1922 et 1923

Dans l'affaire n° 1922, la ville de Liège a interjeté appel d'une décision de la députation permanente de la province de Liège du 18 novembre 1999 relative à la taxe communale sur les locaux loués meublés de l'exercice d'imposition 1998, reprise aux rôles formés pour la ville de Liège concernant la s.a. Résidence Les Beaux Chênes, qui occupe des locaux mis à sa disposition par la ville de Liège.

Dans l'affaire n° 1923, la commune de Fléron a envoyé à la s.a. Steiner et Cie une invitation à régler la taxe relative aux imprimés publicitaires pour l'exercice d'imposition 1998. Cette société a introduit une réclamation contre cette taxe auprès de la députation permanente, qui a estimé que la réclamation était recevable et fondée.

Vu le manque de clarté des dispositions transitoires figurant dans les lois des 15 et 23 mars 1999, qui concernent le contentieux en matière fiscale, la ville de Liège et la commune de Fléron ont interjeté appel de ces décisions respectivement auprès de la Cour d'appel de Liège et du Tribunal de première instance de Liège.

La commune de Fléron et la ville de Liège soutiennent que, si la Cour d'appel est compétente pour connaître du litige, elles ne disposent que d'un seul degré de juridiction au stade judiciaire, contrairement à la situation en matière d'impôts d'Etat. Au cours de l'examen de la cause par la Cour d'appel, elles demandent qu'une question préjudicielle soit posée concernant la compatibilité de cette distinction avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Affaire n° 2009

Les demandeurs en cassation ont introduit une réclamation auprès du directeur régional des contributions contre la cotisation à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice 1993, réclamation qui a été rejetée en 1995. Par arrêt du 26 février 1999, la Cour d'appel de Liège a également rejeté le recours introduit par les requérants contre cette décision.

Dans le cadre de la procédure devant la Cour de cassation, le défendeur en cassation, l'Etat Belge, objecte que la requête aurait dû être déposée au greffe de la Cour d'appel et non au greffe de la Cour de cassation. Le défendeur se fonde sur le fait que, conformément aux lois du 15 mars 1999 et du 23 mars 1999, relatives au contentieux en matière fiscale, les règles procédurales antérieures restent d'application aux litiges fiscaux pendant au 6 avril 1999. Cette position est suivie par la Cour de cassation dans sa décision de renvoi.

Selon les demandeurs en cassation, les lois précitées, dans cette interprétation, violent le principe de la sécurité juridique ainsi que les articles 10 et 11 de la Constitution, si bien qu'il échet de poser une question préjudicielle à ce sujet.

III. La procédure devant la Cour

a. L'affaire n° 1849

Par ordonnance du 21 décembre 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.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 25 janvier 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 4 février 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- L. Van Daele et E. Van der Gucht, demeurant ensemble à 9100 Saint-Nicolas, Lavendelstraat 100, par lettre recommandée à la poste le 6 mars 2000;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 13 mars 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 4 mai 2000.

b. *Les affaires n^{os} 1922 et 1923*

Par ordonnances du 27 mars 2000, 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 décisions de renvoi ont été notifiées conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 5 avril 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 18 avril 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, par lettres recommandées à la poste le 15 mai 2000;
- la ville de Liège, place du Marché, 4000 Liège, par lettre recommandée à la poste le 17 mai 2000;
- la commune de Fléron, rue François Lapierre, 4620 Fléron, par lettre recommandée à la poste le 18 mai 2000;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 2000.

Par ordonnance du 21 juin 2000, la Cour a joint les affaires n^{os} 1849, 1922 et 1923.

Les mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 20 octobre 2000.

Par ordonnance du 20 novembre 2000, le président en exercice a prorogé de quinze jours le délai pour introduire un mémoire en réponse, suite à la demande du Conseil des ministres du 20 novembre 2000.

Cette ordonnance a été notifiée au Conseil des ministres et à son conseil, par lettre recommandée à la poste le 20 novembre 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- la commune de Fléron, par lettre recommandée à la poste le 17 novembre 2000;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 6 décembre 2000.

c. *L'affaire n° 2009*

Par ordonnance du 10 juillet 2000, 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.

Par ordonnance du 19 octobre 2000, le président en exercice a réduit respectivement à trente jours et quinze jours les délais prévus pour introduire un mémoire et un mémoire en réponse.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 20 octobre 2000; l'ordonnance du 19 octobre 2000 a été notifiée par les mêmes lettres.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 31 octobre 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- R. Bloden et D. Lonneux, demeurant ensemble à 4910 La Reid, rue du Puits Margot 1, par lettre recommandée à la poste le 17 novembre 2000;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 22 novembre 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandée à la poste le 11 décembre 2000.

R. Bloden et D. Lonneux ont introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 4 janvier 2001.

d. Les affaires jointes n^{os} 1849, 1922, 1923 et 2009

Par ordonnance du 13 juillet 2000, la Cour a joint les affaires n^{os} 1849, 1922, 1923 et 2009.

Par ordonnances des 31 mai 2000 et 29 novembre 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 21 décembre 2000 et 21 juin 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 25 janvier 2001, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 14 février 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 26 janvier 2001.

A l'audience publique du 14 février 2001 :

- ont comparu :
 - . Me K. Spagnoli, avocat au barreau d'Anvers, pour L. Van Daele et E. Van der Gucht;
 - . Me S. van Eyll *loco* Me E. Hody, avocats au barreau de Liège, pour la ville de Liège;
 - . Me V. Thonon *loco* Me K. Bersoux et Me P. Van Damme, avocats au barreau de Liège, pour la commune de Fléron;
 - . Me D. Garabedian, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J. Kirkpatrick, avocat à la Cour de cassation, pour R. Bloden et D. Lonneux;
 - . Me W. Timmermans *loco* Me P. Peeters, avocats au barreau de Bruxelles, et Me P. Devers, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
 - . Me L. Evard *loco* Me P. Levert, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;
- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et R. Henneuse ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- 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.

IV. *En droit*

- A -

Affaire n° 1849

Position du Conseil des ministres

A.1.1. Le Conseil des ministres considère en ordre principal que la Cour est appelée à examiner une comparaison de catégories fondamentalement différentes qui ne sont nullement comparables.

Antérieurement aux lois des 15 et 23 mars 1999, la procédure fiscale était régie par un ensemble de règles qui dérogeaient au droit commun. S'agissant des impôts d'Etat directs, la majorité des règles procédurales étaient inscrites dans le Code des impôts sur les revenus. La restriction relative à la formulation de griefs nouveaux tenait à la spécificité de ce régime, la procédure de réclamation devant le directeur régional étant un filtre efficace. La procédure de réclamation ne remplirait pas sa fonction de filtrage si le demandeur pouvait s'y conformer *pro forma*. Le contribuable était dès lors supposé prendre au sérieux le recours auprès du directeur et faire valoir tous les griefs.

Dans le nouveau régime, il fut décidé d'appliquer dorénavant le régime de droit commun du Code judiciaire. La fonction de filtrage du recours administratif demeure toutefois pleinement applicable, cette voie devant obligatoirement être épuisée à peine d'irrecevabilité avant qu'un recours fiscal puisse être introduit en justice. Les deux régimes procéduraux ne sont toutefois pas suffisamment comparables pour en déduire une violation du principe d'égalité.

A.1.2. Dans la mesure où la Cour estimerait néanmoins que les deux catégories sont comparables, le Conseil des ministres estime que la distinction repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. Conformément à la jurisprudence de la Cour, le propre d'une nouvelle réglementation est d'établir une distinction entre les personnes relevant du champ d'application de la nouvelle réglementation et les personnes relevant de la réglementation antérieure. Le facteur temps est donc considéré comme un élément objectif justifiant une différence de traitement.

Le régime transitoire en cause est raisonnablement justifié, dès lors qu'il vise, en tant qu'élément correcteur du principe de l'effet immédiat, à faire en sorte que la procédure menée dans le cadre des nombreux litiges fiscaux pendants se déroule de façon rapide et efficace.

Position des requérants devant la Cour d'appel

A.2.1. Selon les requérants devant la Cour d'appel, le régime transitoire inscrit à l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale et à l'article 97, alinéa 7, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en particulier pour ce qui est de la possibilité d'invoquer des griefs nouveaux.

A.2.2. En vertu de l'article 3 du Code judiciaire, les règles de procédure sont en principe immédiatement applicables aux procès en cours. Les lois précitées y dérogent en prévoyant qu'en matière fiscale, les litiges pendants auprès des juridictions au 6 avril 1999, y compris les voies de recours qui peuvent être introduites contre leurs décisions, sont clôturés conformément aux règles en vigueur avant le 1er mars 1999.

Il est donc établi une distinction entre, d'une part, les contribuables qui sont parties à un procès les opposant à l'administration, qui ont introduit l'action avant le 1er mars 1999 et entrent dans le champ d'application de la réglementation ancienne et, d'autre part, les contribuables qui ont introduit leur action à partir du 6 avril 1999 et qui entrent dans le champ d'application de la réglementation nouvelle. La date à laquelle l'action a été introduite ne constitue pas un critère de distinction pertinent.

A.2.3. Les effets de cette réglementation sont discriminatoires pour ce qui est de la possibilité d'invoquer des griefs nouveaux. Sous l'ancien régime, des griefs nouveaux ne pouvaient être formulés devant la cour d'appel que s'ils invoquaient une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de

nullité. Il n'était pas possible d'invoquer des griefs nouveaux portant sur des données matérielles. En vertu du nouveau droit procédural fiscal, les articles 807 et 808 du Code judiciaire s'appliquent aux actions introduites depuis le 6 avril 1999. Aux termes de ces dispositions, une demande peut être étendue ou modifiée si les conclusions nouvelles, contradictoirement prises, sont fondées sur un fait ou un acte invoqué dans la citation, même si leur qualification juridique est différente.

A.2.4. Selon les requérants devant la Cour d'appel, l'ancien régime est dépassé et contraire aux principes fondamentaux de l'Etat de droit. La cour d'appel est le premier juge qui connaît du litige, en sorte que l'interdiction de formuler des griefs nouveaux porte atteinte au droit d'accès au juge. Du fait que les dispositions en cause ont pour effet que cette ancienne réglementation reste, sans la moindre justification, applicable aux actions introduites avant le 1er mars 1999, celles-ci violent le principe d'égalité.

A.2.5. En réponse au mémoire du Conseil des ministres, les requérants devant la Cour d'appel estiment qu'il est tenté de justifier *a posteriori* l'ancienne réglementation, justification qui est contredite par les travaux préparatoires et par la réforme elle-même. La fonction de filtrage à laquelle il est fait allusion ne fait pas l'objet de la nouvelle réglementation en matière de griefs nouveaux, mais s'inscrit dans le cadre de l'obligation d'entamer une procédure administrative de réclamation. L'un des principaux objectifs de la réforme était de limiter l'avalanche de litiges auprès des tribunaux. Si tel était le but poursuivi par la réglementation relative aux griefs nouveaux, elle n'aurait pas été abrogée.

A.2.6. Les requérants considèrent ensuite que ce n'est pas la modification législative en tant que telle qui est critiquée comme étant à l'origine de la discrimination, mais bien le fait qu'il soit dérogé aux règles ordinaires en matière d'entrée en vigueur telles qu'elles sont inscrites dans le Code judiciaire, ce qui implique que le bénéfice du nouveau régime est refusé à certains contribuables. Dès lors que le législateur a lui-même indiqué que l'ancien régime était critiquable, il devait le supprimer avec effet immédiat. Enfin, ils estiment que le déroulement rapide de la procédure ne peut pas affecter la bonne administration de la justice.

Affaires n^{os} 1922 et 1923

Position de la ville de Liège

A.3.1. Selon la ville de Liège, la question préjudicielle posée dans l'affaire n° 1922 appelle une réponse positive et les articles 91, 92, 93 et 97 de la loi du 15 mars 1999 ainsi que l'article 11 de la loi du 23 mars 1999 violent les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, contrairement à la faculté réservée aux redevables d'un impôt d'Etat ouvrant un recours devant le directeur, ils ne permettent pas aux redevables d'une taxe locale faisant l'objet d'un recours analogue devant la députation permanente pendant au 6 avril 1999 d'obtenir un double degré de juridiction puisque ceux-ci apparaissent tenus d'introduire un recours en premier et dernier ressort devant la cour d'appel sur la base de la procédure en vigueur à l'époque de la réclamation.

A.3.2. Les articles 91 et 93 de la loi du 15 mars 1999 ne précisent pas devant quelle juridiction peut être introduit un recours contre une décision de la députation permanente statuant sur une réclamation en matière de taxes communales et provinciales sur pied de l'ancienne procédure. Il résulte de l'article 97, alinéa 3, de cette loi et de l'article 4 de la loi du 17 février 2000 que la cour d'appel statue en premier et dernier ressort.

A.3.3. Dans son arrêt du 21 juin 1999, la Cour de cassation a décidé qu'en matière d'impôts fédéraux sur le revenu, les décisions du directeur régional rendues après le 1er mars 1999 peuvent faire l'objet d'un recours devant le tribunal de première instance, avec possibilité d'appel. Cette possibilité n'est pas prévue pour les taxes locales. Au contraire, il s'avère que, dans la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales et dans la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, l'on a toujours recherché une analogie avec les impôts fédéraux. L'article 93 de la loi du 15 mars 1999 applique lui aussi ce même parallélisme. La différence de traitement dénoncée n'est dès lors susceptible d'aucune justification.

Position du Gouvernement wallon

A.4.1. Le Gouvernement wallon estime qu'il peut, en vertu de l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, invoquer des moyens nouveaux dans son mémoire.

Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Les articles 91 à 93 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, qui concernent les taxes communales et provinciales, sont entrés en vigueur dix jours après leur publication au *Moniteur belge* et s'appliquent immédiatement aux litiges pendants, étant donné qu'aucune disposition transitoire n'a été prévue. Il est de ce fait créé une discrimination quant aux possibilités de recours par rapport aux redevables d'impôts fédéraux, pour lesquels un régime transitoire a été prévu.

A.4.2. La conséquence de l'absence de dispositions transitoires pour les redevables de taxes communales et provinciales est 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. Ce régime a également pour effet qu'au premier degré de recours, le droit d'accès au juge est refusé.

Position du Conseil des ministres

A.5.1. Avant d'aborder la question préjudicielle, le Conseil des ministres renvoie à l'arrêt n° 30/98 du 18 mars 1998, dans lequel la Cour a annulé certaines dispositions de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales. La principale conséquence de cette annulation fut que les députations permanentes, lorsqu'elles traitaient les réclamations introduites contre des taxes communales et provinciales, devaient à nouveau accomplir une tâche juridictionnelle et étaient, de ce fait, soumises derechef à la procédure des litiges fixée aux articles 5 à 9 de la loi du 23 décembre 1986, à l'article 104bis de la loi provinciale ainsi qu'à la procédure réglée par l'arrêté royal du 17 septembre 1987.

A.5.2. Aux termes de l'arrêt n° 67/98 du 10 juin 1998, les dispositions du Code des impôts sur les revenus violent la Constitution dans l'interprétation selon laquelle elles confient au directeur régional une mission juridictionnelle concernant la réclamation fiscale. Conformément à la Constitution, le directeur régional doit donc, lorsqu'il statue sur la réclamation en matière d'impôts d'Etat, être considéré comme une autorité administrative.

A.5.3. En matière de taxes communales et provinciales, la députation permanente a toujours statué en tant que juridiction administrative, avec les garanties juridictionnelles qui y sont liées. A la différence de ce qui constitue le point de départ du juge *a quo*, le contribuable qui, en ce qui concerne les taxes locales, a introduit auprès de la députation permanente une action qui était encore pendante au 6 avril 1999 et qui n'a pas encore fait l'objet d'une décision, dispose d'un double degré de juridiction, et la différence de traitement dénoncée est inexistante.

Affaire n° 2009

Position des demandeurs en cassation

A.6.1. Selon les demandeurs en cassation, les dispositions en cause sont contraires au principe de la sécurité juridique et violent de ce fait les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.6.2. Ils font valoir que, lorsqu'ils se sont pourvus en cassation, ils se sont basés sur l'article 97, dernier alinéa, de la loi du 15 mars 1999, aux termes duquel les articles 377 à 392 du Code des impôts sur les revenus ont été abrogés au 1er mars 1999. Ces dispositions restent uniquement applicables aux recours introduits avant cette date et ne sont donc pas applicables à un pourvoi en cassation formé après cette date. Les demandeurs en cassation n'ont pas pris en compte l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999.

A.6.3. Par arrêt du 21 juin 1999, la Cour de cassation a toutefois interprété les dispositions précitées en connexité, en ce sens que les pourvois en cassation formés contre des décisions rendues sur des recours introduits devant la cour d'appel avant le 1er mars 1999 sont encore intégralement régis par l'ancienne législation. Les demandeurs en cassation estiment que les dispositions en cause, dans l'interprétation de la Cour de cassation, portent atteinte à la sécurité juridique. Il est contraire à ce principe fondamental que le législateur adopte des dispositions à ce point vagues que les justiciables ne sont plus en mesure de déterminer raisonnablement la portée de la loi. Cette imprécision a, à leurs yeux, pour effet que le pourvoi en cassation est irrecevable, en sorte qu'ils perdent le bénéfice de cette voie de recours.

Position du Conseil des ministres

A.7.1. En ordre principal, le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle n'appelle aucune réponse. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont pas violés, du fait que la question préjudicielle qui est posée ne fait pas état de catégories de justiciables dont la situation est comparée à une autre. En effet, la question préjudicielle n'indique pas – et le Conseil des ministres n'aperçoit pas – quelles catégories de justiciables doivent être comparées entre elles aux fins de permettre un contrôle des dispositions en cause au regard des articles 10 et 11 de la Constitution. La Cour n'est pas compétente pour contrôler les dispositions législatives au regard du principe de la sécurité juridique sans que soit invoquée une éventuelle discrimination. En l'espèce, la question préjudicielle porte sur une simple interprétation de la lecture combinée de dispositions légales. Elle n'appelle par conséquent aucune réponse.

A.7.2. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres fait valoir que le principe de la sécurité juridique, pris isolément ou lu en combinaison avec les articles 10 et 11 de la Constitution, n'est pas violé.

L'article 97, dernier alinéa, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale dispose que les articles 377 à 392 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ancienne version) restent applicables aux recours introduits avant le 1er mars 1999. Cela signifie que ces dispositions restent applicables aux litiges dont la cour d'appel était saisie avant le 1er mars 1999. La règle de droit à appliquer résulte donc de la lecture isolée de l'article 97, dernier alinéa, de la loi précitée du 15 mars 1999.

Dans la mesure où la Cour estimerait que la règle de droit ne se déduit pas exclusivement de l'article 97, dernier alinéa, de la loi précitée du 15 mars 1999, cette règle découle nécessairement de sa lecture combinée avec l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale.

L'indispensable lecture conjointe des (dispositions transitoires des) deux lois de réformes fiscales ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution. Premièrement, la circonstance que la réforme fiscale soit opérée par le biais de deux lois résulte d'un choix du Constituant. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, il n'appartient pas à la Cour de censurer pareil choix. Le fait que cette réforme fondamentale du contentieux fiscal ait été opérée par le biais de deux lois résulte du règlement constitutionnel des compétences bicamérales.

Ensuite, en l'espèce, les justiciables ne pouvaient avoir le moindre doute quant au fait que ces deux lois doivent être interprétées en connexité. En effet, les deux lois relatives à la réforme fiscale visent une seule et même réforme. Il ne fait aucun doute que les dispositions transitoires de ces lois doivent être lues en connexité. Par conséquent, le principe de la sécurité juridique n'est pas violé, ni pris isolément, ni lu en combinaison avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.7.3. A titre plus subsidiaire, le Conseil des ministres fait valoir que des modifications législatives doivent rester possibles. Selon la jurisprudence constante de la Cour, le propre d'une réglementation nouvelle est d'établir une distinction entre les personnes régies par des situations juridiques relevant du champ d'application de la réglementation antérieure et les personnes régies par des situations juridiques relevant du champ d'application de la réglementation nouvelle. Pareille distinction ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

- B -

Quant au moyen invoqué par le Gouvernement wallon

B.1. Dans son mémoire, le Gouvernement wallon invoque un moyen nouveau. Des moyens nouveaux ne peuvent être formulés que dans le cas visé à l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage. Le mémoire n'étant pas fondé sur l'article 85, mais sur l'article 87 de la loi précitée, le moyen nouveau contenu dans le mémoire est irrecevable.

Quant au fond

B.2. La loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale ont fondamentalement modifié les règles concernant le contentieux en matière fiscale. Après la phase du recours administratif, les litiges fiscaux sont dorénavant réglés par le pouvoir judiciaire, en principe selon les règles contenues dans le Code judiciaire.

Dans la mesure où elles n'ont pas prévu de règles particulières en la matière, les lois des 15 mars 1999 et 23 mars 1999 sont entrées en vigueur le dixième jour suivant leur publication au *Moniteur belge*, soit le 6 avril 1999. Les lois contiennent cependant plusieurs dispositions transitoires qui ont donné lieu aux présentes questions préjudicielles.

Affaire n° 1849

B.3.1. En vertu des lois des 15 mars 1999 et 23 mars 1999, qui sont entrées en vigueur au 6 avril 1999, les litiges fiscaux relèvent de la compétence du tribunal de première instance. Dans le cadre de cette procédure, le contribuable peut, conformément aux articles 807 et 808 du Code judiciaire, étendre ou modifier sa demande si les conclusions nouvelles prises contradictoirement sont fondées sur un fait ou un acte invoqué dans la citation, même si leur qualification juridique est différente.

En vertu du régime transitoire contenu à l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 et à l'article 97, alinéa 7, de la loi du 15 mars 1999, les procédures pendantes devant les cours, les tribunaux et les autres instances, y compris les voies de recours qui peuvent être introduites contre leurs décisions, sont poursuivies et clôturées conformément aux règles en vigueur avant le 1er mars 1999. Conformément au régime antérieur, des griefs nouveaux ne peuvent être formulés en degré d'appel que pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité.

B.3.2. Le juge *a quo* demande si les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés en ce qu'il existe, depuis le 6 avril 1999, une distinction entre, d'une part, les contribuables qui ont introduit une action auprès de la cour d'appel avant le 1er mars 1999 et auxquels sont appliquées les règles relatives aux griefs nouveaux prévues par le Code des impôts sur les revenus 1992 et, d'autre part, les contribuables qui, après le 1er mars 1999, peuvent saisir le tribunal de première instance et ont la possibilité d'invoquer le régime prévu aux articles 807 et 808 du Code judiciaire. Le juge relève également que le régime transitoire déroge de ce fait aux règles générales contenues à l'article 3 du Code judiciaire.

B.3.3. L'article 3 du Code judiciaire énonce :

« Les lois d'organisation judiciaire, de compétence et de procédure sont applicables aux procès en cours sans dessaisissement cependant de la juridiction qui, à son degré, en avait été valablement saisie et sauf les exceptions prévues par la loi. »

B.3.4. Comme le font apparaître les termes utilisés dans cette disposition, il appartient au législateur de décider s'il déroge dans un cas déterminé à la règle générale contenue dans cette disposition, sans qu'il soit, par cette seule circonstance, porté atteinte au principe d'égalité. Les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés si le régime transitoire en cause établit une différence de traitement qui n'est susceptible d'aucune justification objective et raisonnable.

B.3.5. La différence de traitement soumise à la Cour découle de deux régimes légaux qui se succèdent dans le temps, mais qui, par suite des dispositions transitoires de la nouvelle loi, coexistent encore pendant une certaine période.

Compte tenu du caractère radical et global de la réforme du contentieux en matière fiscale et de la réorganisation fondamentale qui s'ensuit sur le plan des juridictions, il n'est pas déraisonnable que le législateur n'applique les nouvelles règles qu'aux litiges à venir et non aux litiges pendants.

B.3.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Affaires n^{os} 1922 et 1923

B.4.1. Dans les deux affaires, le juge *a quo* pose la même question préjudicielle, qui énonce :

« Les articles 91, 92, 93 et 97 de la loi du 15 mars 1999 de même que l'article 11 de la loi du 23 mars 1999 violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, contrairement à la faculté réservée aux redevables d'un impôt d'Etat ouvrant un recours devant le directeur, ils ne permettent pas aux redevables d'une taxe locale faisant l'objet d'un recours analogue devant la députation permanente demeuré pendant au 6 avril 1999 d'obtenir un double degré de juridiction puisque ceux-ci apparaissent tenus d'introduire un recours en premier et dernier ressort devant la Cour d'appel sur base de la procédure en vigueur à l'époque de la réclamation ? »

B.4.2. Il résulte de la combinaison 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, et de l'application du principe *lex posterior derogat priori*, d'une part, et de l'article 4 de la loi du 17 février 2000, d'autre part, que les litiges relatifs aux taxes provinciales et communales pendants au 6 avril 1999 auprès de la députation permanente et auprès du collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale doivent être poursuivis et clôturés par application des règles applicables avant le 1er mars 1999.

B.4.3. Dans le cadre du règlement des contestations relatives aux taxes provinciales et communales, tel qu'il reste applicable aux litiges pendants, la députation permanente exerce une fonction juridictionnelle et l'appel des décisions de la députation permanente doit être interjeté auprès de la cour d'appel. Contrairement à ce que suggère la question préjudicielle, le

contribuable dispose donc d'un double degré de juridiction, en sorte que la différence de traitement soumise à la Cour est inexistante.

Il résulte de ce qui précède que les questions préjudicielles sont sans objet.

Affaire n° 2009

B.5.1. L'article 34 de la loi du 15 mars 1999 remplace les articles 377 à 392 du Code des impôts sur les revenus 1992 par des dispositions nouvelles relatives à la mise en œuvre de voies de recours. En vertu de l'article 97, dernier alinéa, de la même loi, l'article 34, dans la mesure où il abroge les articles 377 à 392 du Code des impôts sur les revenus 1992, entre en vigueur le 1er mars 1999. Les dispositions précitées, telles qu'elles existaient avant leur abrogation, restent toutefois applicables aux recours introduits avant cette date.

L'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale dispose, ainsi qu'il a déjà été mentionné, que les procédures pendantes devant les cours, les tribunaux et les autres instances, y compris les voies de recours qui peuvent être introduites contre leurs décisions, seront poursuivies et clôturées conformément aux règles en vigueur avant le 1er mars 1999.

B.5.2. Le juge *a quo* demande à la Cour si les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés par les articles 34 et 97, dernier alinéa, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et par l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, interprétés comme signifiant que, même après le 6 avril 1999, les pourvois en cassation contre des arrêts statuant sur des recours en matière d'impôts sur les revenus introduits devant les cours d'appel avant le 1er mars 1999 sont régis par les articles 386 à 391 du Code des impôts sur les revenus 1992 en dépit de l'abrogation explicite de ces articles à partir du 1er mars 1999 par les articles 34 et 97, dernier alinéa, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

B.5.3. Pour les raisons mentionnées en B.3.5, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 97, alinéa 7, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'ils établissent, à partir du 6 avril 1999, une distinction entre, d'une part, les contribuables qui ont introduit une action auprès de la cour d'appel avant le 1er mars 1999 et auxquels sont appliquées les règles relatives aux griefs nouveaux prévues par le Code des impôts sur les revenus 1992 et, d'autre part, les contribuables qui, après le 1er mars 1999, peuvent saisir le tribunal de première instance et ont la possibilité d'invoquer le régime prévu aux articles 807 et 808 du Code judiciaire.

- Les questions préjudicielles posées dans les affaires n^{os} 1922 et 1923 n'ont pas d'objet.

- Les articles 34 et 97, dernier alinéa, de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et l'article 11, alinéa 1er, de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, interprétés comme signifiant que, même après le 6 avril 1999, les pourvois en cassation contre des arrêts statuant sur des recours en matière d'impôts sur les revenus introduits devant les cours d'appel avant le 1er mars 1999 sont régis par les articles 386 à 391 du Code des impôts sur les revenus 1992, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 8 mai 2001.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

G. De Baets