

Numéros du rôle : 1916 2010, 2038, 2039 et 2076
Arrêt n° 107/2001 du 13 juillet 2001

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives aux articles 278 à 292 du Code des impôts sur les revenus 1964, et 377 à 385 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par la Cour de cassation.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et H. Boel, et des juges L. François, A. Arts, M. Bossuyt, J.-P. Snappe et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles*

a. Par arrêt du 28 février 2000 en cause de P. Berger et J. Noiroux contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 22 mars 2000, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« Dès lors que le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui qui statue sur une réclamation en matière d'impôts sur les revenus par application des articles 267 à 276 du Code des impôts sur les revenus (1964) agit en tant qu'autorité administrative, les articles 278 à 292 de ce Code violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en raison du fait que ces dispositions privent le contribuable à l'impôt des personnes physiques du double degré de juridiction de plein exercice dont bénéficient tant les redevables d'impôts d'une importance économique analogue que les justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type, quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 1916 du rôle de la Cour.

b. Par arrêt du 26 juin 2000 en cause de J.-M. Maus de Rolley et R. Komorowski 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 les questions préjudicielles suivantes :

« 1. Dès lors que le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui qui statue sur une réclamation en matière d'impôts sur les revenus agit en tant qu'autorité administrative, les articles 278 à 286 du Code des impôts sur les revenus (1964) et 377 à 385 du Code des impôts sur les revenus 1992 violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en privant le contribuable à l'impôt des personnes physiques du double degré de juridiction de plein exercice dont bénéficient tant les redevables d'impôts d'une importance économique analogue que les justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type, quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci ?

2. Dès lors que le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui qui statue sur une réclamation en matière d'impôts sur les revenus agit en tant qu'autorité administrative, ces mêmes articles violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en privant la personne frappée d'un accroissement d'impôt d'un double degré de juridiction de plein exercice ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 2010 du rôle de la Cour.

c. Par arrêts du 11 septembre 2000 en cause de A. Halmes et de W. Rauw, d'une part, et de la s.a. Proresta, d'autre part, contre l'Etat belge, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour d'arbitrage le 2 octobre 2000, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« Dès lors que le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui qui statue sur une réclamation en matière d'impôts sur les revenus par application des articles 267 à 276 du Code des impôts sur les revenus (1964) agit en tant qu'autorité administrative, les articles 278 à 292 de ce Code violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en raison du fait que ces dispositions privent le contribuable à l'impôt des personnes physiques du double degré de juridiction de plein exercice dont bénéficient tant les redevables d'impôts d'une importance économique analogue que les justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type, quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci ? »

Ces affaires sont inscrites respectivement sous les numéros 2038 et 2039 du rôle de la Cour.

d. Par arrêt du 6 novembre 2000 en cause de la s.a. Hardy contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 16 novembre 2000, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« Dès lors que le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui qui statue sur une réclamation en matière d'impôts des sociétés par application des articles 267 à 276 du Code des impôts sur les revenus (1964) agit en tant qu'autorité administrative, les articles 278 à 292 de ce Code violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en raison du fait que ces dispositions privent le contribuable à l'impôt des sociétés du double degré de juridiction de plein exercice dont bénéficient tant les redevables d'impôts d'une importance économique analogue que les justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type, quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci ? »

Cette affaire est inscrite sous le numéro 2076 du rôle de la Cour.

II. *Les faits et les procédures antérieures*

Affaire n° 1916

P. Berger et son épouse, J. Noiroux, ont saisi la Cour de cassation d'un arrêt rendu le 11 septembre 1998 par la Cour d'appel de Liège. Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et, pour autant que de besoin, 144 à 146 et 159 de la Constitution, ainsi que du principe général de droit imposant l'indépendance et l'impartialité du juge. En sa seconde branche, ce moyen reproche aux articles 267 à 292 du Code des impôts sur les revenus 1964, en ce qu'ils accordent aux contribuables à l'impôt sur les revenus un seul degré de juridiction, de priver ces contribuables du double degré de juridiction de plein exercice dont bénéficient tant les redevables d'impôts d'une importance économique analogue que les justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci.

Dans la réponse à cette seconde branche, la Cour de cassation constate que l'article 276, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964) a la même teneur que l'article 375, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) avant sa modification par l'article 32 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale. Elle rappelle l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 67/98 du 10 juin 1998. Elle rappelle ensuite que, soucieux de tirer les conséquences de l'arrêt de la Cour d'arbitrage, le Gouvernement a, lors de l'examen du projet de loi qui allait donner naissance à la loi du 15 mars 1999, déposé deux amendements d'où sont respectivement issus les articles 32 et 98 de cette loi. Tel qu'il a été modifié par l'article 32 de la loi du 15 mars 1999, l'article 375, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 qui, en vertu de l'article 97, alinéa 1er, de cette loi, produit ses effets dans cette rédaction à partir de l'exercice d'imposition 1999, dispose désormais que le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué statue en tant qu'autorité administrative, par décision motivée, sur les griefs formulés par le redevable. L'article 98 de la loi du 15 mars 1999, qui dispose de même que le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué statue sur les réclamations en tant qu'autorité administrative est, quant à lui, en l'absence d'une disposition transitoire spéciale de cette loi, devenu obligatoire le 6 avril 1999. La Cour de cassation constate que cette dernière disposition tend, en ce qui concerne les litiges relatifs aux exercices d'imposition antérieurs à celui que désigne le millésime 1999, à prévenir les griefs déduits de la violation de la Constitution constatés par l'arrêt de la Cour d'arbitrage déjà cité. Selon la Cour de cassation, il résulte tant de l'objectif de cette disposition que de ses travaux préparatoires que le législateur a entendu imprimer à celle-ci une portée interprétative. En vertu de l'article 7 du Code judiciaire, les juges sont tenus de se conformer aux lois interprétatives dans toutes les affaires où le point de droit n'est pas définitivement jugé au moment où ces lois deviennent obligatoires; leur application s'impose à la Cour de cassation même si elles n'ont été promulguées que pendant l'instance en cassation.

La Cour de cassation rappelle ensuite que le moyen, en cette branche, soulève la question de la conformité aux articles 10 et 11 de la Constitution des articles 267 à 292 du C.I.R. 1964 et qu'elle est tenue de poser une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage en vertu de l'article 26 de la loi du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage. Elle pose dès lors la question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

Affaire n° 2010

J.-M. Maus de Rolley et son épouse, R. Komorowski, ont saisi la Cour de cassation d'un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 juin 1999. Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et 14.1 et 14.5 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. En ses deuxième et quatrième branches, il met en cause la conformité aux articles 10 et 11 de la Constitution, des articles 278 à 286 et 293 du C.I.R. 1964 ainsi que des articles 377 à 385 et 392 du C.I.R. 1992. Pour les mêmes motifs que ceux qui ont été rappelés à propos de l'affaire n° 1916, la Cour de cassation décide de poser les deux questions préjudicielles mentionnées ci-dessus.

Affaire n° 2038

A. Halmes et son épouse, W. Rauw, demandeurs en cassation, ont saisi la Cour de cassation d'un arrêt rendu le 6 mai 1998 par la Cour d'appel de Liège. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et du principe général du droit imposant l'indépendance et l'impartialité du juge. Dans sa première branche, le moyen reproche à l'arrêt de s'approprier les motifs de la décision rendue par le directeur régional par application des articles 267 à 276 du C.I.R. 1964 alors que ce directeur ou le fonctionnaire délégué par lui accomplit un acte de juridiction sans présenter les garanties d'indépendance et d'impartialité indispensables à l'exercice de la fonction de juger. Dans sa seconde branche (subsidaire), le moyen reproche aux articles 267 à 292 du C.I.R. 1964 de violer les articles 10 et 11 de la Constitution si le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué accomplit une tâche administrative en privant les redevables d'un recours juridictionnel de plein exercice et d'un double degré de juridiction.

Pour les motifs déjà rappelés à propos de l'affaire n° 1916, la Cour de cassation conclut que le moyen, en sa première branche, manque en droit parce qu'il est fondé sur une hypothèse erronée, à savoir que le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué accomplit un acte de juridiction.

Concernant la seconde branche, la Cour relève que le moyen soulève la question de la conformité aux articles 10 et 11 de la Constitution des articles 267 à 292 du C.I.R. 1964 et qu'elle est tenue de poser une telle question à la Cour d'arbitrage.

Affaire n° 2039

La s.a. Proresta a saisi la Cour de cassation d'un arrêt rendu le 11 septembre 1998 par la Cour d'appel de Liège. Son premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et, pour autant que de besoin, des articles 144 à 146 et 159 de la Constitution et du principe général du droit imposant l'indépendance et l'impartialité du juge. En sa troisième branche, ce moyen reproche aux articles 267 à 292 du C.I.R. 1964 de priver les contribuables visés du double degré de juridiction de plein exercice. Dans la réponse à cette branche, la Cour de cassation, pour les motifs déjà rappelés dans l'affaire n° 1916, décide de poser une question préjudicielle identique.

Affaire n° 2076

La s.a. Hardy a saisi la Cour de cassation d'un arrêt rendu le 23 avril 1999 par la Cour d'appel de Bruxelles. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et 26, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage. En sa seconde branche, le moyen reproche aux articles 278 à 286 et 288 du C.I.R. 1964, en ce qu'ils désignent la cour d'appel pour connaître du recours, de priver les redevables à l'impôt sur les revenus du double degré de juridiction de plein exercice.

En réponse à cette seconde branche, la Cour de cassation relève d'abord qu'en vertu de l'article unique, alinéa 2, de la loi du 12 juin 1992 portant confirmation du C.I.R. 1992, le recours de la demanderesse restait régi par les articles 278 à 286 du C.I.R. 1964. Elle décide ensuite de ne pas accueillir le moyen en cette branche, en ce qu'il est pris en violation de l'article 26, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage parce qu'il ne ressort pas des pièces auxquelles la Cour peut avoir égard que la demanderesse ait soulevé cette question devant la cour d'appel, de sorte que celle-ci n'était pas tenue de demander à la Cour d'arbitrage de statuer sur ladite question.

La Cour décide enfin, pour les mêmes motifs que ceux qui ont déjà été rappelés dans l'affaire n° 1916, de poser à la Cour d'arbitrage la question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

III. La procédure devant la Cour

a) Dans l'affaire n° 1916

Par ordonnance du 22 mars 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 qu'il n'y avait pas 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 22 juin 2000.

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

Des mémoires ont été introduits par :

- P. Berger et J. Noiroux, demeurant ensemble à 4053 Chaudfontaine, rue Tony Ross 2, par lettre recommandée à la poste le 28 juillet 2000;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 7 août 2000.

b) Dans les affaires n°s 2010, 2038 et 2039

Par ordonnances du 10 juillet 2000 et du 2 octobre 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 qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnances du 13 juillet 2000 et du 11 octobre 2000, la Cour a joint les affaires n°s 1916, 2010, 2038 et 2039.

Les décisions de renvoi ont été notifiées conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 16 octobre 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 8 novembre 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Proresta, dont le siège social est établi à 1180 Bruxelles, rue des Fidèles 41, par lettre recommandée à la poste le 29 novembre 2000;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 30 novembre 2000.

c) Dans l'affaire n° 2076

Par ordonnance du 16 novembre 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 qu'il n'y avait pas 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 20 novembre 2000.

Par ordonnance du 22 novembre 2000, la Cour a joint l'affaire n° 2076 aux affaires déjà jointes n°s 1916, 2010, 2038 et 2039.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 5 décembre 2000.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 5 janvier 2001.

d) *Dans toutes les affaires*

Les mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 22 février 2001.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- P. Berger et J. Noiroux, dans l'affaire n° 1916, par lettre recommandée à la poste le 21 mars 2001;
- le Conseil des ministres, dans toutes les affaires, par lettre recommandée à la poste le 26 mars 2001.

Par ordonnances du 29 juin 2000 et du 28 février 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 22 mars 2001 et 22 septembre 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 16 mai 2001, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 6 juin 2001 après avoir complété le siège par le juge P. Martens.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 18 mai 2001.

Par ordonnance du 22 mai 2001, la Cour a complété le siège par le juge J.-P. Snappe.

Par ordonnance du 5 juin 2001, le président en exercice a constaté que le juge P. Martens était légitimement empêché et que le juge J.-P. Moerman le remplaçait comme membre du siège.

A l'audience publique du 6 juin 2001 :

- ont comparu :

. Me J.-M. Degée, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J. Kirkpatrick, avocat à la Cour de cassation, pour P. Berger et J. Noiroux, dans l'affaire n° 1916;

. Me B. Maquet *loco* Me P. Henfling, avocats au barreau de Liège, pour la s.a. Proresta, dans l'affaire n° 2039;

. Me F. T'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. François et A. Arts 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 -

Position des demandeurs en cassation dans l'affaire n° 1916

A.1.1. Les demandeurs en cassation dans l'affaire n° 1916 soulignent tout d'abord que le problème soumis à la Cour concerne la procédure en matière d'impôts sur les revenus, telle qu'elle existait avant la réforme réalisée par les lois des 15 et 23 mars 1999 qui offrent désormais au contribuable, outre le recours administratif non juridictionnel, un double degré de juridiction de plein exercice. Cette nouvelle procédure est applicable à partir du 1er mars 1999.

Les parties rappellent ensuite l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 67/98 du 10 juin 1998. Elles précisent qu'en adoptant l'article 98 de la loi du 15 mars 1999 qui est, comme l'a relevé l'arrêt de renvoi, une disposition interprétative, le législateur a consacré l'interprétation jugée constitutionnelle par la Cour. Au terme de l'évolution jurisprudentielle et législative, on constate que dans la période antérieure à la réforme de 1999, la solution des contestations en matière d'impôts sur les revenus est confiée aux juridictions de l'ordre judiciaire mais comporte une importante dérogation au droit commun de la procédure. Suivant ce droit commun, une contestation est de la compétence du juge de paix ou du tribunal de première instance avec, à moins que le litige porte sur un montant minime, une possibilité d'appel devant le tribunal ou devant la cour d'appel. C'est le régime applicable aux contestations en matière d'impôts indirects (T.V.A., droits d'enregistrement, droits de succession). Par contre, l'article 278 du Code des impôts sur les revenus 1964 (ou 377 du Code des impôts sur les revenus 1992) confie le jugement des contestations en matière d'impôts sur les revenus directement à la cour d'appel qui statue en premier et dernier ressort, ce qui a pour effet de priver ces contribuables du bénéfice d'un double degré de pleine juridiction.

A.1.2. La question soumise à la Cour est de savoir si cette différence de traitement est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Les parties soulignent que la Cour a déjà répondu à cette question dans son arrêt n° 67/98 mais elles invitent respectueusement la Cour à reconsidérer cette réponse à la lumière de leurs observations.

A.1.3. Les parties considèrent qu'en privant les redevables de l'impôt sur les revenus d'un double degré de juridiction, les dispositions litigieuses établissent, au détriment de ces redevables, une discrimination injustifiée par rapport aux personnes auxquelles un autre acte administratif fait grief. La Cour a certes dit dans son arrêt n° 67/98 que la situation de ces redevables n'est pas différente de celle des justiciables qui, à propos d'autres droits politiques, ne disposent que d'un recours au Conseil d'Etat contre l'acte administratif qui leur fait grief. Les parties relèvent que, outre le recours en annulation devant le Conseil d'Etat et indépendamment de celui-ci, la personne à laquelle fait grief un acte administratif autre que le rôle établi en matière d'impôts sur les revenus peut également s'adresser aux cours et tribunaux devant lesquels elle dispose en règle d'un double degré de juridiction, à tout le moins quant aux conséquences patrimoniales de l'acte administratif. Elle peut aussi invoquer l'article 159 de la Constitution. Au contraire, en matière d'impôts sur les revenus, la procédure de recours est unique; le redevable ne peut plus contester ultérieurement le bien-fondé de la cotisation, par exemple en défense à une procédure de recouvrement de l'impôt enrôlé.

A.1.4. En privant les redevables de l'impôt sur les revenus d'un double degré de juridiction, les dispositions litigieuses créent, selon les demandeurs en cassation, une discrimination injustifiée par rapport aux redevables d'autres impôts d'une importance économique analogue. Les parties invoquent le fait que les redevables de l'impôt sur les revenus sont dans une situation en tous points comparable à celle des redevables des impôts indirects perçus au niveau fédéral puisqu'ils font l'objet d'un prélèvement en argent sur leur patrimoine, pratiqué par voie d'autorité pour être affecté au budget de l'autorité qui le pratique. Or, les redevables des impôts indirects disposent depuis toujours d'un double degré de juridiction conformément au droit commun. Cette différence de traitement ne peut pas se justifier objectivement et raisonnablement. Les circonstances qui l'avaient justifiée ont depuis longtemps disparu. Les parties relèvent que la procédure trouve son origine dans la loi du 30 juillet 1881 modifiant quelques dispositions législatives réglant la compétence des députations permanentes. En se fondant sur les travaux préparatoires de cette loi, les parties relèvent que les

motifs qui ont justifié l'instauration d'une procédure d'exception pour le contentieux en matière de contributions directes sont les suivants : la nécessité de confier ce contentieux à la même juridiction que les contentieux électoraux eu égard à l'incidence fréquente de l'un sur les autres, l'instauration d'une procédure rapide pour permettre l'établissement des listes électorales dépendant du contentieux fiscal et le caractère minime des intérêts pécuniaires en jeu dans ce contentieux. Les parties relèvent que tous ces motifs ont disparu de longue date puisque les impôts directs n'ont plus aucune incidence en matière électorale et que, depuis l'instauration d'un impôt sur le revenu généralisé en 1919 et l'augmentation ultérieure des taux d'imposition, le contentieux des impôts directs porte sur des sommes souvent très importantes.

Les parties relèvent enfin que lors de la réforme de 1999, le législateur a lui-même considéré que les articles 10 et 11 de la Constitution requièrent que le redevable dispose d'un double degré de juridiction de plein exercice et qu'il a même modifié le dispositif transitoire prévu dans le projet initial : les recours introduits à dater de l'entrée en vigueur des lois nouvelles contre toutes les décisions sur les réclamations suivent la nouvelle procédure. Le Gouvernement a estimé que sans cet amendement, il y aurait violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Position de la demanderesse en cassation dans l'affaire n° 2039

A.2.1. La demanderesse en cassation dans l'affaire n° 2039 estime tout d'abord que les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, des droits d'enregistrement ou des droits de succession sont dans une situation comparable à celle des contribuables redevables d'impôts sur les revenus. Les situations à l'origine des deux procédures (opposition à contrainte devant le tribunal de première instance pour les impôts indirects et recours devant la cour d'appel pour les impôts directs) sont fort comparables. Un lien existe d'ailleurs entre les impôts sur les revenus et la T.V.A. puisqu'un même fait peut générer les deux types d'impôt. Par ailleurs, sur un plan technique, les ressemblances entre les deux matières sont multiples. Le législateur en est d'ailleurs conscient puisqu'il a décidé, dans le cadre du vote de la nouvelle procédure, d'adopter des règles communes aux différentes matières.

La situation des contribuables soumis à l'impôt sur les revenus est par ailleurs comparable à celle des justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci. Dans son arrêt du 10 juin 1998 déjà cité, la Cour d'arbitrage n'a pas tenu compte de la situation réelle des citoyens faisant l'objet d'un acte administratif qui peuvent saisir les juridictions ordinaires pour obtenir réparation du dommage patrimonial de l'acte administratif. Ainsi, selon la Cour de cassation, l'autorité de chose jugée qui s'attache à un arrêt du Conseil d'Etat rejetant un recours en annulation ne fait pas obstacle à ce que les cours et tribunaux fassent droit à une demande formée par la même partie demanderesse en vue d'obtenir réparation du préjudice qu'elle prétend avoir subi en raison de cet acte administratif, l'objet de cette dernière demande n'étant pas le même que celui de la demande sur laquelle a statué le Conseil d'Etat. La partie invoque aussi l'article 159 de la Constitution. En revanche, en matière de contributions directes, le recours en annulation contre l'acte administratif (le rôle) et l'action tendant à obtenir réparation des conséquences patrimoniales de cet acte se confondent. En dehors du recours organisé, un tribunal ne pourrait refuser, sur la base de l'article 159 de la Constitution, de donner effet à un enrôlement illégal. La partie compare encore la situation de ces contribuables avec celle des travailleurs et employeurs confrontés à une contestation relative aux cotisations prévues en matière de sécurité sociale, contestation qui relève de la compétence du tribunal du travail, dont les jugements sont susceptibles d'appel.

A.2.2. Selon la demanderesse en cassation, il n'existe aucune justification raisonnable et objective à la différence de traitement contestée entre ces catégories de personnes comparables. Certes, il existe des différences structurelles entre la T.V.A. et les impôts sur les revenus; ces différences constituent un critère objectif mais elles ne peuvent justifier l'absence en matière d'impôts directs d'un degré de juridiction de plein exercice. Il y a là une discrimination quant à des principes essentiels, le principe de l'accès des contribuables à la justice, le principe du respect des droits de la défense et le principe de l'égalité des armes. Ni le but, ni les effets de la mesure considérée ne permettent de conclure au caractère objectif et raisonnable de la distinction.

A.2.3. La partie souligne enfin qu'il n'y a aucun rapport de proportionnalité entre les moyens utilisés et l'éventuel but poursuivi. Cette absence de rapport de proportionnalité résulte de l'importance des principes transgressés par rapport au caractère strictement technique du critère objectif de différenciation entre impôts directs et indirects. Les travaux préparatoires des lois en cause font apparaître une justification au choix du directeur des contributions pour juger dans une première étape des réclamations mais ne font apparaître aucune justification au fait que le contribuable ne dispose que d'un degré de juridiction.

Position du Conseil des ministres dans l'affaire n° 1916

A.3.1. Le Conseil des ministres souligne tout d'abord que les articles 279 à 286 et 288 à 292 sont étrangers à la question préjudicielle, qui porte effectivement sur le problème de savoir si l'absence de double degré de juridiction emporte ou non une méconnaissance de la règle de l'égalité.

Les dispositions en cause trouvent leur origine dans l'article 27 de la loi du 30 juillet 1881 qui a aligné le système de recours en matière de contributions directes sur le régime en vigueur dès 1869 en matière électorale. C'est en raison d'un critère objectif, attaché à la compétence particulière des magistrats des cours d'appel, que le législateur a décidé dès le 19^{ème} siècle d'attribuer directement la connaissance des recours en matière d'impôts directs aux cours d'appel.

A.3.2. Selon le Conseil des ministres, le législateur ne déroge nullement à un prétendu principe du double degré de juridiction qui n'existe pas, ni en vertu du droit belge, ni en vertu du droit international conventionnel directement applicable dans l'ordre interne. A l'appui de sa thèse, le Conseil des ministres invoque la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, de la Cour européenne des droits de l'homme, de la Cour de cassation et des juridictions du fond. Le double degré de juridiction n'est consacré ni par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, ni par un principe général de droit, ni par le Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Le Conseil des ministres relève ensuite le nombre important de cas dans lesquels un tribunal ou une cour statue en premier et dernier ressort, sans même qu'il soit toujours possible de former un pourvoi en cassation. Il conclut qu'il est donc fréquent qu'aucun recours de pleine juridiction ne soit prévu.

Le Conseil des ministres rappelle que, selon l'enseignement de la Cour, le législateur qui instaure la possibilité d'un appel ne peut le faire de façon discriminatoire. Il souligne néanmoins que les dispositions litigieuses ne contiennent aucune discrimination et s'appliquent indistinctement à tous les contribuables, personnes physiques ou morales, nationaux ou étrangers, ressortissants de pays de la C.E.E. ou de pays tiers sans aucune réserve, sans exception, sans qu'aucun privilège ne soit établi.

A.3.3. Concernant la différence de traitement dénoncée par les questions préjudicielles, le Conseil des ministres s'attache à démontrer qu'il ne s'agit pas d'une discrimination parce qu'elle peut se justifier par un but légitime et que les moyens mis en œuvre sont raisonnables et proportionnés à ce but. En effet, il existe entre les impôts directs et les autres impôts, fussent-ils d'une importance économique analogue, des différences objectives qui justifient un régime différencié en ce qui concerne l'organisation du contentieux judiciaire. Les impôts indirects sont perçus à propos de faits occasionnels (même s'ils sont répétitifs) et ne font pas l'objet d'enrôlements nominatifs; le titre de perception n'est établi et la procédure contentieuse n'est ouverte qu'en cas de défaut de paiement par le contribuable, en vue de la perception de la taxe. Le contribuable qui conteste celle-ci fera alors opposition au titre de perception enrôlé par l'administration. Les impositions indirectes sont donc assimilables à des créances civiles de sommes. C'est ainsi que l'opposition à la taxation sera nécessairement portée devant le juge civil, sans qu'aucun recours administratif préalable ne soit organisé et selon les règles du droit commun de la procédure. En revanche, les impôts directs font l'objet de rôles rendus exécutoires par le directeur des contributions ou par le fonctionnaire qu'il a délégué; la loi organise un recours préalable de nature administrative qui est de nature contentieuse même s'il ne revêt pas un caractère juridictionnel. Le Conseil des ministres rappelle l'arrêt n° 67/98 du 10 juin 1998 à l'appui de sa thèse. Cet arrêt se réfère implicitement en évoquant les « droits politiques » à la distinction fondamentale opérée par le Constituant lui-même entre les contestations qui ont pour objet des droits civils et les contestations qui ont pour objet des droits politiques. Le

jus tributi est l'un de ces droits traditionnellement qualifiés de politiques. Il s'applique aux taxes directes et non aux taxes indirectes qui sont assimilées à des créances civiles et relève dès lors de la compétence exclusive des cours et tribunaux. Le Constituant a donc lui-même admis qu'il existait une différence objective entre les contestations en matière de contributions directes et celles concernant des impôts indirects ou des actes administratifs d'un autre type ayant des conséquences patrimoniales.

Le Conseil des ministres rappelle enfin les travaux préparatoires de la loi du 16 mars 1976 modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs, qui a notamment modifié les articles 276, 278 et 279 du C.I.R. 1964. Ils révèlent le souci du législateur de concilier la nécessité d'un recours préalable à l'autorité hiérarchique avec la lenteur et le coût plus élevé de la procédure judiciaire.

Position du Conseil des ministres dans les affaires n^{os} 2010, 2038 et 2039

A.4.1. Concernant la question préjudicielle identique à celle posée dans l'affaire n° 1916, le Conseil des ministres se réfère aux observations formulées dans cette affaire.

A.4.2. Concernant la seconde question préjudicielle posée dans l'affaire n° 2010, le Conseil des ministres estime qu'elle appelle une réponse négative pour les mêmes motifs : saisie d'un recours fiscal, la cour d'appel intervient comme juge du fond et est habilitée à user à propos des accroissements décidés par l'administration d'un contrôle de plein exercice, tous les redevables assujettis à l'impôt sur les revenus étant soumis à la même règle. Certes, l'accroissement d'impôt n'est pas, à proprement parler, un impôt au sens de l'article 308 du Code des impôts sur les revenus, mais il ne constitue pas davantage une peine pénale ou civile. Un arrêt de la Cour de cassation du 11 octobre 1996 est invoqué à l'appui de cette thèse. Cet accroissement ne constitue pas une peine; il tend principalement à sauvegarder, par une indemnité adéquate, les droits du trésor. Il ne s'agit pas d'une sanction administrative pouvant constituer une peine pénale au sens des articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

De surcroît, l'absence d'un double degré de juridiction en matière d'accroissement d'impôt trouve sa justification raisonnable et appropriée à la fois dans le fait que ces accroissements ne sont jamais que l'accessoire de l'impôt lui-même et dans la considération que les pouvoirs du juge sont en ce domaine strictement limités à l'appréciation de la légalité de l'accroissement et ne portent jamais ni sur son opportunité ni sur son importance. Le Conseil des ministres rappelle que l'article 444 du C.I.R. 1992 trouve son origine dans l'article 46 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, qui a voulu consacrer une pratique déjà appliquée par l'administration afin que l'application des accroissements d'impôts soit plus rigoureuse, plus équitable, conforme à une politique générale et plus stable. Le Conseil des ministres invoque à l'appui de sa thèse deux arrêts de la Cour de cassation du 29 septembre 1997 et du 21 avril 1988. Dès lors que les pouvoirs du juge sont strictement cantonnés à un contrôle de la légalité de l'accroissement, sans pouvoir tenir compte des éléments de fait et s'arrêter à des considérations d'équité, tandis que ce contrôle de la légalité peut être soumis à la Cour de cassation, le double degré de juridiction au fond ne trouve assurément pas la justification qui lui est traditionnellement assignée.

Position du Conseil des ministres dans l'affaire n° 2076

A.5. Selon le Conseil des ministres, la question appelle, comme dans les autres affaires auxquelles la présente affaire est jointe, une réponse négative.

Réponse des demandeurs en cassation dans l'affaire n° 1916

A.6. Les demandeurs en cassation dans l'affaire n° 1916 répondent au Conseil des ministres que la question de savoir s'il y a ou non un principe général de droit imposant le double degré de juridiction est étrangère à la question préjudicielle soumise à la Cour : les demandeurs ne font pas valoir une méconnaissance d'un tel principe général mais une discrimination injustifiée entre des catégories de personnes.

Concernant les différences entre impôts directs et indirects, les parties répondent que la manière dont l'impôt est réclamé au contribuable ne peut justifier la privation d'un double degré de juridiction. Par ailleurs, les parties contestent la distinction faite entre droit civil et droit politique et considèrent, en s'appuyant sur la doctrine et la jurisprudence, que le *jus tributi* est un droit politique par nature, tant il est lié à l'exercice, par les pouvoirs publics, de leurs prérogatives, sans qu'il soit nécessaire de distinguer les impôts directs des impôts indirects. Les parties invoquent à l'appui de cette thèse l'arrêt de la Cour n° 14/97 du 18 mars 1997. Elles considèrent que le pouvoir d'établir le montant de la dette de l'impôt en se décernant un titre exécutoire (avertissement-extrait de rôle ou contrainte) présente de toute évidence un rapport extrêmement étroit avec l'exercice des prérogatives de la puissance publique de l'Etat. Elles relèvent enfin que la distinction entre droits civils et politiques a pour seul objet de permettre au législateur de confier à des juridictions administratives les contestations ayant pour objet des droits politiques. Or, le législateur n'a pas fait usage de cette possibilité constitutionnelle en matière d'impôts.

Concernant les justifications tirées des travaux préparatoires de la loi du 16 mars 1976, les parties répondent au Conseil des ministres que le législateur de 1976 a maintenu le système antérieur parce qu'il croyait que le directeur régional était une juridiction. Dès lors qu'en réalité il ne peut être considéré comme tel, la justification ne tient plus comme le montre d'ailleurs la solution retenue par les lois de réforme de la procédure de mars 1999.

Réponse du Conseil des ministres

A.7.1. Le Conseil des ministres répond aux demandeurs en cassation que la comparaison faite par la Cour d'arbitrage dans son arrêt n° 67/98 du 10 juin 1998 déjà cité portait sur les autres droits politiques et non pas sur les autres actes administratifs en général. Les droits du citoyen dans le cadre de la réglementation des marchés publics ne constituent pas des droits politiques, lesquels se limitent au *jus tributi*, *jus suffragii*, *jus honorum*, *jus militiae* et au droit aux avantages patrimoniaux d'assistance et de sécurité sociale. Concernant les trois premiers, on ne voit pas quelles conséquences patrimoniales le citoyen pourrait faire valoir devant les tribunaux. Le Conseil des ministres s'est par ailleurs déjà expliqué sur la différence objective entre droit politique et droit civil.

A.7.2. S'il est vrai que le contribuable ne dispose que de la procédure de recours pour contester la légalité de l'imposition établie, cette particularité se justifie eu égard à la nature même des impôts directs et au principe constitutionnel qui régit cette matière. Il résulte d'une jurisprudence constante que lorsque les voies de recours sont épuisées, l'impôt est légalement présumé dû. Cette conception traditionnelle se fonde non seulement sur le caractère d'ordre public des dispositions en matière d'impôts, mais également sur le fait que le titre de la dette d'impôt constitue un acte authentique qui ne peut être modifié que suivant les formes et dans les délais prévus et qui devient immuable après l'expiration des délais de recours. Cette thèse est conforme au principe de l'annualité de l'impôt et du budget énoncé aux articles 171 et 174 de la Constitution. En effet, il est essentiel que les impôts directs soient acquis définitivement au Trésor dans un délai raisonnable pour faire face aux besoins de la collectivité. Une telle exigence n'existe pas dans les autres domaines du droit administratif. Il ne se conçoit donc pas que le redevable puisse, après l'épuisement des recours, contester le bien-fondé devant les juridictions ordinaires, par exemple en défense à une procédure de recouvrement de la cotisation enrôlée. Lorsque la contestation porte sur des impôts directs, contrairement aux actes administratifs susceptibles d'être annulés par le Conseil d'Etat, la possibilité offerte par l'article 159 de la Constitution serait donc nécessairement vouée à l'échec.

- B -

B.1.1. La Cour doit vérifier en l'espèce si sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution l'article 377 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), dans sa

version antérieure au 1er mars 1999, et l'article 278 du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964) dont le contenu est le suivant :

« Les décisions des directeurs des contributions et des fonctionnaires délégués prises en vertu des articles 366[267], 367[268] et 376[277], peuvent être l'objet d'un recours devant la cour d'appel dans le ressort de laquelle est situé le bureau où la perception a été ou doit être faite.

Le requérant peut soumettre à la cour d'appel des griefs qui n'ont été ni formulés dans la réclamation, ni examinés d'office par le directeur ou par le fonctionnaire délégué par lui, pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité. »

B.1.2. Les dispositions en cause ont été modifiées par les lois des 15 et 23 mars 1999 relatives au contentieux en matière fiscale et à l'organisation judiciaire en matière fiscale. A l'exception de l'article 98 de la loi du 15 mars 1999 qui, selon le juge *a quo*, est une disposition interprétative applicable immédiatement aux litiges non définitivement tranchés, ces modifications ne doivent pas être prises en compte parce qu'il résulte des éléments du dossier et du contenu des questions préjudicielles que le juge *a quo* interroge la Cour sur les dispositions législatives, dans leur version antérieure, qu'il applique au litige dont il est saisi.

B.1.3. Il est reproché aux dispositions en cause de violer les articles 10 et 11 de la Constitution au motif que le contribuable à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés ne peut recourir au double degré de juridiction de plein exercice, bien que cela soit accordé, d'une part, aux redevables d'autres impôts et, d'autre part, aux justiciables qui contestent les conséquences patrimoniales d'autres actes administratifs.

B.2. Il y a lieu de relever que les dispositions en cause s'appliquent indistinctement à tous les contribuables. Tous, en effet, sont soumis à l'impôt sur les revenus. En tant qu'il s'agit de comparer des catégories différentes de personnes qui ne disposent pas des mêmes voies de recours, la différence de traitement entre certaines catégories de personnes qui résulte de l'application de procédures différentes devant des juridictions différentes et dans des

circonstances au moins partiellement différentes n'est pas discriminatoire en soi. Il ne pourrait y avoir de discrimination que si la différence de traitement résultant de l'application de ces procédures allait de pair avec une limitation disproportionnée des droits des parties concernées.

B.3. Conformément aux articles auxquels font référence les dispositions en cause, les contribuables pouvaient introduire une réclamation contre la cotisation à l'impôt sur les revenus auprès du directeur des contributions. Ils pouvaient donc, en ce qui concerne les impôts sur les revenus, faire examiner leurs griefs en premier lieu par une autorité qualifiée en la matière, compétente pour vérifier la légalité de la cotisation. Le grand nombre des contestations portant sur des cotisations à l'impôt sur les revenus contribue aussi à justifier que le législateur ait organisé en l'espèce un recours administratif spécial.

B.4. S'il est vrai que, lors de la réforme introduite par les lois des 15 et 23 mars 1999, le législateur a instauré au bénéfice du redevable un double degré de juridiction, la circonstance qu'il a jugé cette règle préférable à l'ancienne ne démontre en rien que les dispositions antérieures qui continuent à s'appliquer aux litiges en cours seraient contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5. Dès lors que les intéressés peuvent en tout état de cause introduire un recours administratif spécial et un recours juridictionnel et qu'il n'existe pas de principe général de droit de double degré de juridiction, la mesure contestée n'a pas d'effets disproportionnés.

B.6. La seconde question posée dans l'affaire n° 2010 porte sur la conformité aux articles 10 et 11 de la Constitution des dispositions en cause en ce qu'elles privent la personne frappée d'un accroissement d'impôt d'un double degré de juridiction de plein exercice.

En l'absence de mémoire de la partie en cause devant le juge *a quo* et de précisions dans le libellé de la question ou les motifs de la décision de renvoi, la Cour n'aperçoit pas en quoi la seconde question appelle une autre réponse que la première.

B.7. Les questions appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 278 à 292 du Code des impôts sur les revenus 1964, et 377 à 385 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils ne prévoient pas un double degré de juridiction.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 13 juillet 2001.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior