

Numéro du rôle : 2460
Arrêt n° 90/2003 du 24 juin 2003

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 308, alinéa 1er, et 309, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (articles 418, alinéa 1er, et 419, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992), posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges L. François, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 13 juin 2002 en cause de C. de Broqueville contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 25 juin 2002, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Interprétés comme signifiant qu'un contribuable n'a pas droit à des intérêts moratoires sur les surtaxes visées à l'article 277, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1964 (376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992) dont le dégrèvement, refusé à tort par le directeur des contributions saisi de la demande du contribuable, est ordonné par le tribunal en raison d'un double emploi, et ce tant pour la période antérieure au moment où la surtaxe est constatée par l'administration ou signalée par le redevable à celle-ci après l'échéance du délai de réclamation, que pour la période postérieure à ce moment, alors que de tels intérêts sont prévus en cas de restitution effectuée à la suite de l'accueil d'une réclamation et que, suivant l'intention du législateur, ' il n'est que juste d'accorder des intérêts moratoires, aux contribuables, chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé, même dans le cas où la restitution est la conséquence d'une erreur imputable au contribuable ', les articles 308, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964 (418, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992) et 309, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (419, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992) violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution ? »

Des mémoires ont été introduits par :

- C. de Broqueville, demeurant à 1970 Wezembeek-Oppem, Warandeberg 20;
- le Conseil des ministres.

C. de Broqueville a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 21 mai 2003 :

- ont comparu :

. Me A. Rayet *loco* Me T. Afschrift, avocats au barreau de Bruxelles, pour C. de Broqueville;

. Me F. Vancrombreucq *loco* Me B. Dewit, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les prescriptions de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été respectées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

En 1979, H. de Broqueville se voit attribuer un capital imposable sous forme de rente de conversion. Selon les dispositions en vigueur à l'époque, cette rente n'était taxable que pendant dix périodes imposables consécutives - donc jusques et y compris 1989 (exercice 1990). Or, la rente a encore été imposée pour les exercices 1991 à 1993.

Suite au décès de son père, C. de Broqueville prend connaissance de la situation en 1996, lors de la liquidation de la succession, et fait une demande de dégrèvement d'office pour l'exercice 1992. Sur recours, le Tribunal de première instance de Bruxelles prit une décision favorable à la requérante.

Pour le même litige, face à une demande d'intérêts moratoires formée par C. de Broqueville et après avoir considéré que le dégrèvement s'effectuait d'office même s'il devait être la conséquence d'une action judiciaire (en application de l'arrêt de la Cour de cassation du 18 mars 1994), le Tribunal pose la question préjudicielle ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Mémoire de C. de Broqueville, requérante devant le juge a quo

A.1.1. Cette partie relève tout d'abord que l'article 419 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) ne devait pas être appliqué au cas d'espèce en raison de l'interprétation des termes « accordé d'office ».

En effet, l'article 419 édicte une exception à la règle générale de l'article 418 et, comme toute exception, celle-ci devait être interprétée de manière restrictive.

Etant donné qu'en l'espèce le Tribunal a ordonné le dégrèvement, il n'y a pas eu de restitution d'office de la surtaxe.

Selon C. de Broqueville, ce raisonnement est conforme à l'esprit du texte : le paiement des intérêts moratoires par l'Etat est normal lorsque l'impôt n'était pas dû mais, si l'Etat prend l'initiative de la restitution, une faveur doit lui être faite.

A.1.2. Se basant sur l'arrêt de la Cour de cassation du 18 mars 1994, le juge *a quo* a décidé d'appliquer l'article 419 au dégrèvement d'office judiciaire. Or, selon C. de Broqueville, cet arrêt ne se serait pas prononcé sur le fait que le dégrèvement judiciaire soit un dégrèvement d'office qui a lieu « effectivement d'office ».

A.2. Si l'article 419 est bien applicable *in casu*, il faut considérer que les contribuables sont dans des situations comparables car, que ce soit suite à une procédure de réclamation ou suite à une procédure de dégrèvement d'office, le résultat est identique : il y a restitution d'un impôt.

A.3.1. Il faut alors s'interroger sur l'intention du législateur. Selon la requérante, à la lecture des travaux préparatoires, le but des articles 418 et 419 du C.I.R. 1992 est d'accorder, pour des raisons d'équité, des intérêts moratoires aux contribuables lorsque l'Etat restitue un impôt payé « en trop ». Il faut cependant faire une

exception lorsque l'Etat restitue l'impôt en raison d'une erreur du contribuable ou parce que l'allocation des intérêts serait impossible en pratique ou bénéficierait à une autre personne que le débiteur réel de l'impôt.

A.3.2. Au regard de ce but, selon C. de Broqueville, distinguer la procédure de réclamation de celle du dégrèvement d'office est sans pertinence car, dans les deux cas, l'impôt n'est pas dû et la loi organise un recours soumis à des conditions de fond et de délais, certes différentes - le délai pour introduire une réclamation est sensiblement plus court - mais conduisant toutes deux à la restitution de l'impôt en cas de recours justifié.

A.4. A la lecture des deux arrêts de la Cour d'arbitrage du 17 mars 1999, il en ressort, selon la requérante, que la cause du « trop perçu » est fondamentale dans la décision d'accorder des intérêts moratoires en cas de restitution d'impôts. Il résulterait donc de cette jurisprudence que distinguer uniquement selon la nature de la procédure aboutissant au dégrèvement (réclamation ou dégrèvement d'office) n'est pas pertinent par rapport au but et aux effets de la mesure considérée.

Mémoire du Conseil des ministres

A.5. Le Conseil des ministres fait d'abord une mise au point concernant une considération faite par le juge *a quo* dans la question préjudicielle :

« suivant l'intention du législateur, ' il n'est que juste d'accorder des intérêts moratoires, aux contribuables, chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé, même dans le cas où la restitution est la conséquence d'une erreur imputable au contribuable ' ».

Pour le Conseil des ministres, il s'agirait uniquement d'une phrase des travaux préparatoires extraite de son contexte. A l'époque, il n'y avait de restitution d'impôts qu'en cas de faute de l'administration et seulement à la suite d'une réclamation. Pour déterminer l'intention du législateur, il faut donc aussi tenir compte du fait que l'allocation d'intérêts moratoires ne se justifie plus si la restitution d'impôts est accordée d'office.

A.6.1. La règle qui veut que le citoyen ne paye au Trésor public que ce qui lui est dû doit tenir compte d'un autre principe, celui du respect dû au délai fixé par la loi fiscale pour introduire une réclamation.

L'article 376, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1992 est une disposition qui permet de relever le contribuable de la déchéance résultant de l'expiration du délai de réclamation mais cela ne concerne que certains types de surtaxes. La procédure de dégrèvement d'office ne concerne dès lors que certaines situations limitativement énumérées.

A.6.2. Pour répondre à la question préjudicielle posée par le juge *a quo*, puisque l'article 376, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1992 est une mesure dérogatoire à la procédure de réclamation, il faut s'interroger sur la conformité de cette disposition aux articles 10 et 11 de la Constitution. Ce problème n'étant pas évoqué dans la question préjudicielle, il faut considérer que les contribuables sont dans des situations différentes selon qu'il y a une réclamation ou un dégrèvement d'office.

Suivant la jurisprudence de la Cour d'arbitrage en matière d'égalité, le contribuable qui obtient une restitution d'impôts sur la base de la procédure de dégrèvement d'office doit être traité de manière différente du contribuable qui obtient une restitution d'impôts à la suite d'une réclamation.

A.7. En toute hypothèse, selon le Conseil des ministres, il est légitime pour le législateur de considérer qu'un contribuable qui est hors délai pour introduire une réclamation mais a néanmoins pu obtenir la restitution d'impôts sur la base du dégrèvement d'office - restitution que cette partie qualifie de « rattrapage » - ne puisse prétendre à des intérêts moratoires eu égard à son inertie durant le délai de réclamation.

Ce raisonnement trouverait appui dans les travaux parlementaires de l'article 5 de la loi du 27 juillet 1953 et dans la lecture de l'article 414, § 2, du C.I.R. 1992.

A.8. Cette partie soutient enfin que si l'absence d'action du contribuable pendant le délai de réclamation n'est pas à elle seule de nature à justifier le refus d'allouer des intérêts moratoires en cas de dégrèvement d'office, il faut encore estimer que l'octroi des intérêts moratoires ne se justifie pas si la restitution de la surtaxe est due à une erreur causée par le contribuable.

Dans une décision dont les données étaient sensiblement différentes, la Cour d'arbitrage a en effet décidé, le 17 mars 1999, que le refus d'allouer des intérêts moratoires ne peut manquer de justification que lorsque l'origine de la surtaxe réside dans une erreur de l'administration.

Mémoire en réponse de C. de Broqueville

A.9. Dans ce mémoire, la partie conteste l'argument du Conseil des ministres (A.7) selon lequel le dégrèvement d'office est une « faveur » faite au contribuable, « faveur » qui à elle seule justifie l'absence d'intérêts moratoires.

Selon la requérante, le contribuable possède incontestablement un droit de créance puisqu'il est énoncé par la loi.

La nature de la créance étant identique, des intérêts de retard doivent être alloués dans les deux cas.

- B -

Les dispositions en cause

B.1.1. L'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) (anciennement article 277, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1964), tel qu'il était d'application pour l'exercice auquel a trait le litige pendant devant le juge *a quo*, disposait :

« § 1er. Le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui accorde d'office le dégrèvement des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs à condition que :

1° ces surtaxes aient été constatées par l'administration ou signalées par le redevable à celle-ci dans les trois ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi;

2° la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

§ 2. N'est pas considéré comme constituant un élément nouveau, un nouveau moyen de droit ni un changement de la jurisprudence administrative ou judiciaire. »

Ces dispositions ont pour origine l'article 2 de la loi du 30 mai 1949 instaurant des mesures exceptionnelles et interprétatives en matière d'impôts directs (*Moniteur belge*, 19 juin 1949). Cet article modifiait l'article 61 de l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948 portant coordination des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus (*Moniteur belge*, 21 janvier 1948).

B.1.2. L'article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 (anciennement article 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964) disposait :

« En cas de restitution d'impôts, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,8 p.c. par mois civil. »

Cette disposition a pour origine l'article 20 de la loi du 28 février 1924 modifiant la législation en matière d'impôts sur les revenus (*Moniteur belge*, 2 mars 1924). Ce texte fut repris à l'article 74 de l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948 portant coordination des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus (*Moniteur belge*, 21 janvier 1948).

B.1.3. L'article 419, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1992 (anciennement article 309, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1964) disposait :

« Aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution [...]

3° de surtaxes visées à l'article 376, §§ 1er et 2, effectuée d'office, après l'expiration des délais de réclamation et de recours;

[...] ».

La disposition à l'origine de l'article 419, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1992 est l'alinéa 2 de l'article 5 de la loi du 27 juillet 1953 instaurant des mesures en vue d'activer le recouvrement des impôts directs (*Moniteur belge*, 19 août 1953). Cet article modifiait l'article 74 de l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948 portant coordination des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus (*Moniteur belge*, 21 janvier 1948).

B.2. Depuis l'adoption de la loi du 15 mars 1999 (*Moniteur belge* du 27 mars 1999), les articles 418 et 419 du C.I.R. 1992 ont été modifiés, de telle sorte que l'article 419 du C.I.R. 1992 ne renvoie plus à la procédure visée à l'article 376 du C.I.R. 1992.

Quant au fond

B.3.1. La question préjudicielle interroge la Cour sur la compatibilité des articles 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 et 419, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.3.2. La différence de traitement soumise à l'appréciation de la Cour est celle que feraient les dispositions en cause, dans l'interprétation visée par le juge *a quo*, entre les contribuables qui se voient restituer un impôt par suite d'une réclamation et les contribuables qui se voient restituer le même impôt par suite d'un dégrèvement d'office, dès lors que seuls les premiers auraient droit à l'allocation d'intérêts moratoires.

B.4.1. Dans l'interprétation soumise à la Cour par le juge *a quo*, l'article 419, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1992 vise également le dégrèvement d'office judiciaire - c'est-à-dire le dégrèvement d'office accordé par le tribunal sur recours du contribuable formé à l'encontre d'une décision défavorable prise par le directeur des contributions.

B.4.2. La Cour répond à la question dans l'interprétation formulée par le juge *a quo*.

La Cour observe que, si le dégrèvement d'office judiciaire était omis du champ d'application de l'article 419, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1992, cela aboutirait à créer une différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui obtiennent un dégrèvement d'office sur décision de l'administration et, d'autre part, les contribuables qui obtiennent par décision judiciaire un dégrèvement d'office, par suite d'un recours contre une décision défavorable du directeur.

B.5. L'allocation d'intérêts moratoires en cas de restitution d'impôts (article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992) a été motivée par un souci d'équité :

« La perception des intérêts de retard repose sur la considération qu'il est équitable d'exiger une réparation civile, consistant en la récupération d'un profit que le redevable retire de la détention de fonds revenant de droit à l'Etat. [...] Par identité de motifs, il n'est que juste d'accorder des intérêts moratoires aux contribuables, chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé, même dans le cas où la restitution est la conséquence d'une erreur imputable au contribuable. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 277, pp. 9 et 10)

B.6. L'article 419, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 écarte toutefois l'allocation d'intérêts moratoires dans un certain nombre d'hypothèses. L'une d'entre elles concerne le cas du dégrèvement d'office.

Les travaux préparatoires justifient cette exception de la manière suivante :

« [...] En cas de remboursement d'office, en dehors des délais de réclamation et de recours, d'impôts versés au Trésor, aucun intérêt moratoire ne sera dû sur les montants remboursés puisqu'en l'occurrence, le contribuable a laissé périmer ses droits de réclamation et de recours et ne possède donc plus aucun droit de créance. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 277, p. 10)

B.7. Il appartient à la Cour de vérifier si en considération de la finalité des intérêts moratoires, d'une part, et des caractéristiques respectives de la réclamation et du dégrèvement d'office, d'autre part, il est justifié d'allouer des intérêts moratoires en cas de réclamation et de ne pas en allouer en cas de dégrèvement d'office.

B.8.1. De façon très générale, la procédure de réclamation est réglée par les articles 366 à 375 du C.I.R. 1992 (anciennement articles 267 à 276 du C.I.R. 1964).

En substance, il s'agit d'un recours administratif permettant au redevable de l'impôt de contester devant le directeur des contributions compétent l'imposition établie à sa charge, dans une réclamation écrite, signée et motivée.

Le contribuable devait, jusqu'à l'exercice d'imposition 1998, envoyer sa réclamation au plus tard le 30 avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle l'impôt est établi, sans cependant que le délai puisse être inférieur à six mois à partir de la date de l'avertissement-

extrait de rôle. L'article 354 du C.I.R. 1992 est applicable à la procédure de réclamation et prévoit la prolongation des délais d'imposition et d'investigation. La réclamation permet donc de revoir la base imposable. Si le grief du contribuable est fondé, l'administration doit lui rembourser la somme indûment perçue majorée d'intérêts moratoires. Enfin, en vertu de l'article 374 du C.I.R. 1992, l'administration dispose, lors de l'instruction de la réclamation, de certains moyens de preuve et d'investigation.

B.8.2. Le dégrèvement d'office prévu par l'article 376, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1992 est, lui aussi, un recours administratif.

Cette procédure permet au directeur des contributions d'accorder d'office au contribuable le dégrèvement de certaines surtaxes pour autant que celles-ci aient été constatées par l'administration ou signalées par le redevable dans les trois ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi, et pour autant que la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

Le dégrèvement d'office était à l'origine considéré comme une mesure d'ordre gracieux et n'était rien de plus qu'un droit existant dans le chef de l'administration (*Doc. parl.*, Chambre, 1948-1949, n° 323, p. 4). Par la suite, il est apparu clairement qu'en cas de procédure de dégrèvement d'office, l'administration avait l'obligation de restituer l'impôt indûment perçu et le contribuable avait droit à cette restitution (*Doc. parl.*, Chambre, 1956-1957, n° 415-1, p. 3).

Les articles 354 du C.I.R. 1992 et 374 du C.I.R. 1992 ne sont pas applicables à la procédure de dégrèvement d'office.

L'article 419 du C.I.R. 1992 exclut l'allocation d'intérêts moratoires en cas de remboursement des sommes perçues indûment par l'administration à la suite d'un dégrèvement d'office.

B.9. Compte tenu de la finalité des intérêts moratoires - sans que la Cour doive se prononcer sur l'importance et les modalités de ces derniers - et compte tenu des

caractéristiques respectives des procédures de réclamation et de dégrèvement d'office, il n'apparaît pas justifié d'accorder dans le premier cas des intérêts moratoires et de les refuser dans le second. Dans les deux cas, il s'agit en effet d'un recours administratif, ayant pour objet une dette d'impôt dont le caractère indu est allégué, recours porté devant le directeur des contributions et débouchant, le cas échéant, sur l'obligation de restituer au contribuable les sommes qu'il a indûment versées au fisc. Par ailleurs, les éléments spécifiques à l'une et l'autre procédures, mentionnés en B.8, sont sans pertinence au regard de l'attribution ou non d'intérêts moratoires dans les hypothèses auxquelles ces procédures s'appliquent respectivement.

B.10. La question préjudicielle, en ce qu'elle vise l'article 419, alinéa 1er, 3°, appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 419, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (anciennement 309, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964), avant sa modification par l'article 44 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, en ce qu'il s'applique à un dégrèvement ordonné par un tribunal, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

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 24 juin 2003.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior