

Numéro du rôle : 2655
Arrêt n° 23/2004 du 4 février 2004

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 309, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964, posée par la Cour de cassation.

La Cour d'arbitrage,

composée du juge P. Martens, faisant fonction de président, et du président A. Arts, et des juges M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge P. Martens,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 20 février 2003 en cause de l'Association mutuelle médicale d'assurances contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 6 mars 2003, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 309, 3°, du Code des impôts sur les revenus (1964) (devenu l'article 419, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992), rapproché de l'article 308 du Code des impôts sur les revenus (1964) (devenu l'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992), est-il contraire aux principes d'égalité et de non-discrimination consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution du fait qu'il établit une différence de traitement en ce qui concerne l'allocation d'intérêts moratoires entre les contribuables selon qu'ils obtiennent la restitution d'un impôt à la suite d'une décision du directeur régional accueillant une réclamation introduite conformément à l'article 267 du Code des impôts sur les revenus 1964, dans le délai prescrit par l'article 272 du même Code, ou à la suite d'une décision du directeur régional accordant, par application de l'article 277 du même Code (devenu l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992) le dégrèvement d'office d'une surtaxe apparue 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, dans le cas où cette surtaxe a été constatée par l'administration ou signalée 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 ? »

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 3 décembre 2003 :

- a comparu Me S. André *loco* Me B. Dewit, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 12 décembre 1991, l'Association mutuelle médicale d'assurances introduit une demande de dégrèvement d'office, fondée sur l'article 277, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964), auprès de la direction régionale compétente, contre une cotisation à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 1988.

Par décision du 22 mai 1995, le directeur régional fait droit à la demande de dégrèvement d'office mais refuse d'allouer à l'Association mutuelle des intérêts moratoires sur la somme dégrévée, en application de l'article 309, 3°, du Code précité.

Celle-ci introduit un pourvoi en cassation contre l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles rendu le 18 octobre 2001 rejetant son recours et refusant de poser une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage.

La demanderesse en cassation allègue la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 309, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964, devenu l'article 419 du Code des impôts sur les revenus 1992. A son estime, la disposition incriminée, qui prévoit qu'aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution de surtaxes visées à l'article 277, §§ 1er et 2, effectuée d'office, serait discriminatoire eu égard à l'article 308 dudit Code qui permet l'octroi d'intérêts moratoires aux contribuables qui obtiennent la restitution d'un impôt illégal à la suite d'une réclamation introduite conformément à l'article 267 du Code des impôts sur les revenus 1964.

La Cour de cassation interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 309 précité avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

III. *En droit*

- A -

Mémoire du Conseil des ministres

A.1. Le Conseil des ministres commence par rappeler l'évolution historique de la législation en cause.

Il souligne que le nouvel article 419 du Code des impôts sur les revenus (en abrégé : C.I.R. 1992) ne prévoit plus le refus de l'allocation d'intérêts moratoires dans l'hypothèse visée dans le cas d'espèce mais cette modification ne produit ses effets qu'à partir de l'exercice d'imposition 1999.

Il indique également que dans l'évolution historique, il y a lieu de retenir que c'est une loi du 27 juillet 1953 qui instaure divers cas particuliers de restitution d'impôts pouvant être sollicitée après l'expiration des délais de réclamation et de recours et qui exclut l'allocation d'intérêts moratoires pour les restitutions d'impôts accordées dans des cas particuliers.

A.2. Le Conseil des ministres fait valoir que la question de savoir si le bénéficiaire d'un dégrèvement d'office en vertu de l'article 277, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1964 subit une discrimination en raison du défaut d'intérêts moratoires accompagnant ce type de restitution d'impôts requiert que l'on s'interroge au préalable sur la conformité dudit article 277 aux exigences constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination dans la mesure où cette disposition déroge, pour certains cas particuliers de surtaxes, à la déchéance encourue par le contribuable du fait de l'expiration du délai ordinaire de réclamation.

Selon le Conseil des ministres, celui qui obtient restitution d'impôts sur la base de l'article 277, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1964 ne doit pas être traité de la même manière que celui qui obtient une restitution d'impôt à la suite d'une réclamation ordinaire dès lors qu'ils se trouvent dans une situation différente. En effet, un contribuable qui laisse s'écouler les délais de réclamation et bénéficie d'un « rattrapage » par le biais du dégrèvement d'office ne doit pas pouvoir prétendre à des intérêts moratoires dus à son inertie dans le courant du délai de réclamation.

A.3. Le Conseil des ministres se fonde également sur un arrêt rendu par la Cour de cassation le 17 septembre 1998 pour expliquer le fait qu'en l'espèce, aucun juste motif ne pouvait justifier l'allégation tardive de nouveaux éléments par la demanderesse en cassation pour obtenir un dégrèvement d'office, en sorte que l'article 277 du C.I.R. 1964 n'aurait pas dû lui être appliqué.

A.4. Le Conseil des ministres renvoie également à l'arrêt n° 35/99 de la Cour et en déduit que le refus d'allouer des intérêts moratoires ne peut éventuellement manquer de justification que lorsque la surtaxe trouve son origine dans une erreur de l'administration.

A.5. Quant au fait que l'article 419 du C.I.R. 1992 autorise l'octroi d'intérêts moratoires à compter de l'exercice d'imposition 1999, le Conseil des ministres renvoie à l'arrêt de la Cour n° 67/2002 pour indiquer que la loi ne dispose en principe que pour l'avenir et qu'il doit être tenu compte de l'impact budgétaire pour apprécier le caractère raisonnable du texte incriminé.

- B -

Les dispositions en cause

B.1.1. L'article 277, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964) (devenu l'article 376, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1992), tel qu'il était d'application pour l'exercice auquel a trait le litige pendant devant la Cour de cassation, 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 de 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 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964 (devenu l'article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992) 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 309, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1964 (devenu l'article 419, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1992) disposait :

« Aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution :

[...]

3° de surtaxes visées à l'article 277, §§ 1er et 2, effectuée d'office, après l'expiration des délais de réclamation et de recours;

[...] ».

La disposition à l'origine de l'article 309, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1964 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 leur modification par la loi du 15 mars 1999 (*Moniteur belge* du 27 mars 1999), qui n'est pas en cause, les articles 418 et 419 du C.I.R. 1992 (anciennement articles 308 et 309 du C.I.R. 1964) ont été modifiés, de telle sorte que l'article 419 du C.I.R. 1992 (anciennement l'article 309 du C.I.R. 1964) ne renvoie plus à la procédure visée à l'article 376 du C.I.R. 1992 (anciennement l'article 277 du C.I.R. 1964).

Quant au fond

B.3.1. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 309, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1964 (devenu l'article 419, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1992), rapproché de l'article 308 du C.I.R. 1964 (devenu l'article 418 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 entre, d'une part, les contribuables qui se voient restituer un impôt par suite d'une décision du directeur régional accueillant une réclamation introduite dans les délais prescrits par l'article 272 du C.I.R. 1964 et, d'autre part, les contribuables qui se voient restituer le même impôt par suite d'un dégrèvement d'office d'une surtaxe apparue à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dès lors que seuls les premiers ont droit à l'allocation d'intérêts moratoires.

B.4. L'allocation d'intérêts moratoires en cas de restitution d'impôts (article 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964) 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.5. L'article 309, alinéa 1er, du C.I.R. 1964 écartait toutefois l'allocation d'intérêts moratoires dans un certain nombre d'hypothèses. L'une d'entre elles concernait le cas du dégrèvement d'office.

Les travaux préparatoires justifiaient 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.6. 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.7.1. De façon générale, la procédure de réclamation était réglée par les articles 267 à 276 du C.I.R. 1964 (devenus les articles 366 à 375 du C.I.R. 1992).

En substance, il s'agissait 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 259 du C.I.R. 1964 (devenu l'article 354 du C.I.R. 1992) était applicable à la procédure de réclamation et prévoyait la prolongation des délais d'imposition et d'investigation. La réclamation permettait donc de revoir la base imposable. Si le grief du contribuable était fondé, l'administration devait lui rembourser la somme indûment perçue majorée d'intérêts moratoires. Enfin, en vertu de l'article 275 du C.I.R. 1964 (devenu l'article 374 du C.I.R. 1992), l'administration disposait, lors de l'instruction de la réclamation, de certains moyens de preuve et d'investigation.

B.7.2. L'article 277, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1964 (devenu l'article 376, §§ 1er et 2, du C.I.R. 1992) permettait 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 relevant 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 259 et 275 du C.I.R. 1964 (devenus respectivement les articles 354 et 374 du C.I.R. 1992) n'étaient pas applicables à la procédure de dégrèvement d'office.

L'article 309 du C.I.R. 1964 (devenu l'article 419 du C.I.R. 1992) excluait 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.8. 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 malgré les 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 d'une dette d'impôt dont le caractère indu est reconnu par le directeur des contributions. Cette reconnaissance mène à 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.7, sont sans pertinence au regard de l'attribution ou non d'intérêts moratoires dans les hypothèses auxquelles ces procédures s'appliquent respectivement.

B.9. La question préjudicielle, en ce qu'elle vise l'article 309, alinéa 1er, 3°, du C.I.R. 1964, appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 309, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (devenu l'article 419, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992), 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 d'office accordé par le directeur régional des contributions, 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 4 février 2004.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens