

Numéro du rôle : 2889
Arrêt n° 53/2005 du 8 mars 2005

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, 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 8 janvier 2004 en cause de la s.p.r.l. Cabinet immobilier Marengo contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 19 janvier 2004, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« En ce que le contribuable, passible de l'impôt sur le revenu, qui a introduit un recours devant un tribunal à l'encontre d'une décision directoriale en application de l'article 1385*decies* du Code judiciaire, peut voir établir une cotisation subsidiaire à sa charge après annulation de la cotisation contestée par le tribunal, alors qu'un contribuable, passible de l'impôt sur le revenu, ne peut voir établir une telle cotisation subsidiaire à sa charge après annulation de la cotisation contestée par le tribunal, lorsqu'il a introduit son recours devant le tribunal en vertu de l'article 1385*undecies* du Code judiciaire en l'absence de décision directoriale dans les délais, l'article 356 CIR 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.p.r.l. Cabinet immobilier Marengo, dont le siège social est établi à 4000 Liège, Quai Saint-Léonard 14;

- le Conseil des ministres.

La s.p.r.l. Cabinet immobilier Marengo a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 18 janvier 2005 :

- ont comparu :

. Me J. Picavet *loco* Me O. D'Aout, avocats au barreau de Liège, pour la s.p.r.l. Cabinet immobilier Marengo;

. Me N. Martens, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J.-F. Jeunehomme, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- 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*

La s.p.r.l. Cabinet immobilier Marengo (en abrégé : C.I.M.) introduit le 10 juin 2002 une requête au Tribunal de première instance de Liège visant à l'annulation de la cotisation à l'impôt des sociétés enrôlée d'office à sa charge pour l'exercice 1999 par l'Etat belge. Celui-ci ne s'oppose pas à cette annulation mais demande la réouverture des débats pour soumettre à l'appréciation du Tribunal une cotisation subsidiaire en application de l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992.

La requérante devant le juge *a quo* s'oppose à cette demande au motif qu'il y aurait lieu de dégrever la cotisation. Elle soutient également que ledit article 356 serait discriminatoire, dès lors qu'un contribuable passible de l'impôt sur les revenus ne peut voir établir une cotisation subsidiaire à sa charge après annulation de la cotisation contestée par le tribunal lorsqu'il a introduit son recours devant le tribunal en vertu de l'article 1385undecies du Code judiciaire en l'absence de décision directoriale dans les délais. En revanche, le contribuable qui a introduit un recours devant le tribunal à l'encontre d'une décision directoriale en application de l'article 1385decies du Code judiciaire peut voir établir une telle cotisation subsidiaire à sa charge après annulation par le tribunal de la cotisation contestée.

III. *En droit*

- A -

Mémoire de la partie requérante devant le juge a quo

A.1.1. La s.p.r.l. Cabinet immobilier Marengo cite la doctrine ainsi que plusieurs extraits des travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de l'article 21 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, modifiant l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992), pour démontrer l'existence de la discrimination dénoncée. Elle souligne qu'il n'est pas possible d'interpréter l'article 356 du C.I.R. 1992 au regard du but poursuivi par le législateur comme permettant à l'Etat belge de demander l'application d'une cotisation subsidiaire en l'absence de toute décision directoriale. Une absence de décision directoriale ne pourrait, en effet, être considérée comme une décision au sens de l'article 356 précité.

A.1.2. La société requérante devant le juge *a quo* soutient également que le droit de réimposer est en soi un droit exorbitant qui n'existe d'ailleurs que dans le cadre des impôts directs, de sorte qu'il ne s'agit pas d'un principe absolu. Il aurait d'ailleurs été envisagé lors du vote des lois des 15 et 23 mars 1999 de supprimer ce pouvoir de réimposition qui aurait été considéré comme discriminatoire à l'égard d'une catégorie de citoyens.

Mémoire du Conseil des ministres

A.2.1. D'après le Conseil des ministres, le traitement différent réservé à chacune des catégories de redevables est justifié, dans les travaux préparatoires de la disposition incriminée, par le difficile équilibre qu'a cherché à atteindre le législateur entre, d'une part, le caractère d'ordre public de la matière des impôts qui impose à l'administration fiscale de percevoir tout ce qui lui est dû et, d'autre part, les règles fondamentales de droit que sont les principes de bonne administration et de sécurité juridique.

A.2.2. L'éventuelle exemption qui résulterait de l'annulation de la cotisation litigieuse et de l'impossibilité de présenter au tribunal de première instance une cotisation subsidiaire serait une sanction qui frappe l'inaction de l'administration au même titre que la forclusion du droit d'établir l'impôt en cas de non-respect des délais d'imposition ou encore la forclusion du droit de recouvrer l'impôt en cas de non-respect des délais de recouvrement.

A.2.3. Le législateur aurait minutieusement cherché à déterminer un point d'équilibre entre, d'une part, le droit qu'ont tous les redevables de connaître le plus rapidement possible ou à tout le moins dans un délai raisonnable le montant de leur dette d'impôt et, partant, l'issue réservée à leur réclamation et, d'autre part, le droit de l'administration fiscale de percevoir l'impôt dû en se conformant aux délais prévus tantôt pour enrôler les impositions, tantôt pour statuer sur les réclamations que ces enrôlements suscitent. L'« avantage » qui serait obtenu par un contribuable qui a porté son litige devant le tribunal en l'absence de décision directoriale rendue en temps utile et qui a vu la cotisation litigieuse annulée sans qu'une cotisation subsidiaire n'ait pu être validée à sa charge, résulte de la violation de ses droits les plus élémentaires par l'administration qui a non seulement établi une imposition illégale à son encontre mais, en outre, omis d'y remédier en s'abstenant de statuer sur la réclamation dans le délai raisonnable de six ou neuf mois.

Le Conseil des ministres conclut qu'il n'en résulte aucune discrimination prohibée puisqu'il s'agit de comparer des catégories de contribuables qui ne sont pas dans la même situation : d'une part, ceux dont le droit à un examen de la contestation avec diligence et conscience dans le respect des principes de bonne administration et de sécurité juridique a bien été respecté et, d'autre part, ceux dont ce même droit a été violé.

Mémoire en réponse de la partie requérante devant le juge a quo

A.3.1. La s.p.r.l. Cabinet immobilier Marengo insiste sur l'ambiguïté de la position défendue par le Conseil des ministres qui, pour justifier la pertinence d'une discrimination, en oublierait d'après elle le fondement même de l'article 356 du C.I.R. 1992. Celui-ci serait à lui seul générateur d'une insécurité juridique puisqu'un impôt peut être réclamé de nombreuses années après le fait générateur éventuel de l'impôt, voire même plus de trente ans, puisque l'article 356 du C.I.R. 1992 ne prévoit aucun délai dans lequel la réimposition doit intervenir.

A.3.2. Elle insiste également sur le fait que depuis la réforme intervenue par les lois des 15 et 23 mars 1999, en cas de litige fiscal, les tribunaux sont saisis directement de la cotisation elle-même et non plus, comme auparavant, de la décision directoriale. Dès lors, l'existence ou non d'une décision directoriale ne serait plus un critère déterminant dans le cadre de la procédure contentieuse fiscale, dans la mesure où c'est le fondement de la créance de l'Etat même qui est débattu.

Le critère de différenciation lié à l'existence ou non d'une décision directoriale pour apprécier le droit à l'ouverture ou non à l'Etat belge d'une cotisation subsidiaire ne serait donc nullement objectif ni raisonnable.

A.3.3. Autoriser l'Etat belge à procéder, grâce à une validation par le tribunal, à l'enrôlement d'une nouvelle cotisation dans des délais qui ne seront, quoi qu'il en soit, pas raisonnables puisque la réimposition interviendra nécessairement de nombreuses années après les faits, serait clairement discriminatoire et non susceptible d'une justification objective et raisonnable puisque le législateur a lui-même estimé que cet enrôlement était prohibé lorsque cette annulation était prononcée alors qu'aucune décision directoriale n'avait été rendue dans les délais par le directeur.

- B -

B.1. Le juge *a quo* invite la Cour à se prononcer sur la violation éventuelle des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) en ce qu'il établirait une différence de traitement entre deux catégories de contribuables, dès lors que ceux qui sont passibles de l'impôt sur les revenus qui ont introduit un recours devant le tribunal contre une décision directoriale en application de

l'article 1385*decies* du Code judiciaire peuvent voir établir une cotisation subsidiaire à leur charge après annulation par le tribunal de la cotisation contestée, tandis que les contribuables passibles de l'impôt sur les revenus qui ont introduit un recours devant le tribunal en vertu de l'article 1385*undecies* du Code judiciaire en l'absence de décision directoriale dans les délais ne pourraient voir établir à leur charge une cotisation subsidiaire après annulation par le tribunal de la cotisation contestée.

B.2. L'article 356 du C.I.R. 1992 dispose, depuis sa modification par l'article 21 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale :

« Lorsqu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que la juridiction saisie prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration peut même en dehors des délais prévus aux articles 353 et 354, soumettre à l'appréciation de la juridiction saisie qui statue sur cette demande, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale.

Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par la juridiction, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation de la juridiction.

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision de la juridiction saisie.

Cette cotisation subsidiaire est soumise à la juridiction par requête signifiée au redevable; la requête est signifiée avec assignation à comparaître, lorsqu'il s'agit d'un redevable assimilé en vertu de l'article 357 ».

B.3. La différence de traitement dénoncée par le juge *a quo* provient du texte même de l'article 356 du C.I.R. 1992, dont la portée a été confirmée par le ministre des Finances en réponse à une question parlementaire :

« dans sa formulation actuelle, le texte de l'article 356 nouveau du C.I.R. 1992 ne peut s'appliquer que lorsqu'une décision directoriale a effectivement été rendue. Dans l'hypothèse où le contribuable introduit une action en justice du fait de l'absence de décision du directeur, conformément à l'article 1385*undecies*, alinéa 2, du Code judiciaire, l'administration ne peut

pas introduire une cotisation subsidiaire. Cela signifie que l'administration a donc intérêt à ce que les décisions interviennent dans le délai de 6 ou 9 mois en cas de taxation d'office » (*Doc. parl.*, Chambre, CRIV 50 COM 452, 24 avril 2001, p. 5).

B.4.1. A l'occasion des discussions parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi du 15 mars 1999, le ministre des Finances a déclaré :

« L'article 356 du C.I.R. 1992 [permettait] à l'administration d'agir en tenant compte en cours d'instance de l'évolution des débats. Plutôt que de procéder à l'annulation pure et simple de la cotisation et de recommencer entièrement la procédure administrative (taxation, recours éventuel devant le directeur des contributions), l'administration soumet à l'appréciation de la juridiction saisie une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et basée sur des éléments de fait et de droit corrects et susceptibles de rencontrer l'accord des parties » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/17, pp. 52-53).

Le législateur entendait créer :

« un court-circuit pour accélérer la procédure et faire en sorte que la décision devienne définitive, soit pour, soit contre l'administration. [...] Finalement, ce système de ' cliquets ' permet d'aboutir à une décision qui est toujours plus rapidement définitive qu'avant. Par la cotisation subsidiaire, la nullité qui affectait la cotisation initiale est en quelque sorte purgée » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, p. 162).

Sur le principe de l'établissement d'une cotisation nouvelle, il a été insisté sur le fait que :

« conformément au principe constitutionnel d'égalité des citoyens devant les charges publiques, il n'est pas souhaitable qu'un contribuable puisse échapper à tout impôt au seul motif qu'une erreur de procédure aurait été commise ». (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, 1341/23, p. 17).

B.4.2. La mesure n'est pas dénuée de justification raisonnable. En vue de sauvegarder les intérêts du Trésor et de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, dans le but d'assurer un recouvrement efficace de l'impôt sur les revenus légalement dû, le législateur a pu estimer que l'administration devait pouvoir établir à nouveau une cotisation annulée du fait qu'elle n'avait pas été établie conformément à une règle légale, à l'exception d'une règle relative à la prescription. En effet, l'établissement d'une cotisation, dans les cas où l'impôt est dû conformément à la loi, constitue, dans le chef de l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité du citoyen devant la loi fiscale.

De surcroît, la mesure ne limite pas de manière disproportionnée les droits du contribuable à l'impôt sur les revenus, dès lors que l'établissement d'une nouvelle cotisation est exclu lorsque la violation de la règle légale concerne le délai de prescription et que la cotisation doit être établie au nom du même contribuable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.

B.5.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 356 du C.I.R. 1992 n'est pas discriminatoire en ce qu'il n'est pas applicable au contribuable qui a introduit le recours prévu par l'article 1385*undecies* du Code judiciaire en l'absence de décision directoriale.

B.5.2. La disparité de traitement entre ces deux catégories de contribuables peut paraître injustifiée. Mais il ne pourrait en être déduit que l'article 356, qui est justifié par les raisons exprimées ci-avant, serait discriminatoire. C'est au législateur qu'il appartient de décider si la mesure prévue lorsqu'un contribuable introduit un recours fondé sur l'article 1385*decies* du Code judiciaire doit être étendue à celui qui introduit le recours fondé sur l'article 1385*undecies*.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas 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 8 mars 2005.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior