

Numéros du rôle : 2949 et 2950
Arrêt n° 54/2005 du 8 mars 2005

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives aux articles 371 et 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Mons.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot 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 et procédure*

Par deux jugements du 29 janvier 2004 en cause respectivement de T. Booz et H. Chamizo contre l'Etat belge et de M. Noschese contre l'Etat belge, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour d'arbitrage le 17 mars 2004, le Tribunal de première instance de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 371 et 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution s'ils sont interprétés conjointement comme excluant toute possibilité de dégrèvement d'office des surtaxes résultant de documents ou faits nouveaux probants, - en particulier d'un arrêt de la Cour d'arbitrage déclarant inconstitutionnelle, sur question préjudicielle, une disposition de la loi fiscale -, lorsque la découverte par le redevable de ces documents ou faits est survenue avant l'expiration du délai de réclamation ordinaire prévu par l'article 371 précité, mais qu'ils n'ont été produits ou allégués par celui-ci qu'après l'expiration de ce délai et avant l'expiration du délai de trois ans visé à l'article 376 du CIR 92 ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 2949 et 2950 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- T. Booz et H. Chamizo, demeurant à 6224 Fleurus, rue Trieu d'Alvaux 64, et M. Noschese, demeurant à 6200 Châtelineau, rue Maréchal Foch 29;

- le Conseil des ministres;

- le Gouvernement wallon.

T. Booz, H. Chamizo et M. Noschese ont introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 18 janvier 2005 :

- ont comparu :

. Me F.-X. Choffray *loco* Me J.-M. Gyselinx, avocats au barreau de Namur, pour T. Booz et autres;

. Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;

. Me R. Ghods *loco* Me M. Eloy, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;

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

- les avocats précités ont été entendus;

- les affaires ont été mises 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 Tribunal de première instance de Mons est saisi de deux requêtes tendant à l'annulation d'impositions à l'impôt des personnes physiques.

Les parties requérantes revendiquent l'exonération d'indemnités perçues pour incapacité permanente causée par un accident du travail ou une maladie professionnelle sur la base de la jurisprudence de la Cour d'arbitrage (arrêt n° 132/98 du 9 décembre 1998). Pour l'exercice 1999, les parties requérantes ont obtenu satisfaction au plan administratif, un dégrèvement d'office par voie de rôle étant intervenu sur la base de l'article 4, § 2, de la loi du 19 juillet 2000. Un litige demeure pour les exercices d'impositions 1997 et 1998.

Le Tribunal relève d'abord que l'Etat belge a, à bon droit, déclaré tardive la réclamation administrative sur la base de l'article 371 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992).

Concernant le dégrèvement d'office de cotisations, l'Etat belge oppose une fin de non-recevoir et fait valoir que la publication de l'arrêt de la Cour précité, intervenue le 19 mars 1999, ne constitue un fait nouveau autorisant un dégrèvement d'office que pour autant que les conditions prévues par l'article 376, § 1er, du C.I.R. 1992 soient réunies. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, cette disposition exclut le dégrèvement d'office lorsque le fait nouveau justifiant la détaxation pouvait matériellement être invoqué par le redevable dans le délai ordinaire de réclamation prévu par l'article 371 du C.I.R. 1992 et qu'il ne l'a pas été.

Le Tribunal considère qu'une telle thèse conduit, lorsque le fait nouveau est constitué par un arrêt de la Cour d'arbitrage publié, par hypothèse, le dernier jour du délai de réclamation ordinaire, à la situation où le redevable doit prendre connaissance de l'arrêt, apprécier son intérêt sur sa situation fiscale, rédiger sa réclamation administrative et la faire parvenir à l'Etat belge le jour même, soit dans un délai de quelques heures seulement. Le sort du redevable dépend donc d'éléments aléatoires, la date de publication de l'arrêt et la date du délai ultime de la réclamation ordinaire, sur lesquels il n'a aucune prise. Cette interprétation de la loi conduirait à un traitement inégal des contribuables. En effet, l'enrôlement, acte-condition dont l'objet est d'appliquer la loi fiscale à un redevable déterminé, lorsqu'il se trouve entaché d'illégalité, tantôt pourra faire l'objet d'un recours administratif pendant un délai de six mois si l'illégalité a été commise par l'Etat belge dans l'application de la loi fiscale, tantôt nécessitera l'introduction du recours administratif dans un délai inférieur, lorsque le fondement légal de l'imposition enrôlée se trouve invalidé par un arrêt de la Cour d'arbitrage statuant sur question préjudicielle. Le Tribunal pose dès lors la question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Position des parties requérantes devant le juge a quo

A.1. Les parties requérantes devant le juge *a quo* font valoir qu'il ressort de la doctrine et de la jurisprudence administrative qu'un arrêt de la Cour d'arbitrage rendu sur question préjudicielle constitue un fait nouveau au sens de la loi fiscale. Elles rappellent l'interprétation conjointe des articles 371 et 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) qui résulte de la jurisprudence de la Cour de cassation. Elles considèrent que cette interprétation conduit inévitablement à une violation du principe d'égalité des citoyens

devant la loi fiscale, puisque le contribuable ne pourra pas organiser sa défense de la même façon lorsqu'il ne prend connaissance d'un arrêt de la Cour d'arbitrage que peu de jours avant l'expiration du délai de recours. Ceci constitue une violation des droits de la défense. Dès lors qu'elle permet à certains contribuables d'assurer leur défense lorsque l'arrêt de la Cour d'arbitrage intervient en cours du délai ordinaire de réclamation alors qu'elle empêche d'autres contribuables de faire valoir efficacement ce droit lorsque l'arrêt de la Cour d'arbitrage intervient en fin de période ordinaire de réclamation, l'interprétation conjointe soumise à la Cour méconnaît les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Position du Gouvernement wallon

A.2. Le Gouvernement wallon relève tout d'abord que les contribuables concernés par les présentes affaires ont eu respectivement trois mois et quarante jours pour prendre connaissance de l'arrêt n° 132/98 et l'invoquer dans une réclamation en bonne et due forme. Ils ne l'ont pas fait mais ont par après invoqué l'arrêt comme fait nouveau en dehors du délai de réclamation.

A.3. Le Gouvernement wallon considère ensuite que la Cour est incompétente *ratione materiae* pour répondre aux questions préjudicielles. Il fait valoir que le problème de constitutionnalité découle non pas des dispositions en cause mais de la façon dont elles sont interprétées par une circulaire administrative, dépourvue par nature de toute force obligatoire et appliquée par l'Etat belge dans les causes pendantes devant le juge *a quo*. La véritable question de droit est de savoir si la condition de justification du retard par de justes motifs, telle que prévue à l'article 376, § 1er, du C.I.R. 1992, permet d'exclure les arrêts de la Cour d'arbitrage publiés dans le délai de réclamation. La différence de traitement alléguée ne résultant pas des dispositions en cause, la Cour d'arbitrage est incompétente pour en connaître. La circulaire administrative n'ayant aucune force obligatoire vis-à-vis du juge, la question relève en réalité de l'appréciation souveraine des faits par la juridiction *a quo*. Il lui revient d'apprécier si, au vu des circonstances concrètes de l'espèce qui lui est soumise, le contribuable invoque ou non de justes motifs.

A.4. A titre subsidiaire, le Gouvernement wallon considère que les dispositions en cause ne violent pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Le critère de distinction est parfaitement objectif puisqu'il s'agit de délais d'ordre public. La norme fiscale en cause est pertinente au regard de l'objectif poursuivi. L'obligation de justifier les justes motifs du retard pour pouvoir invoquer un fait nouveau dans le cadre de la procédure de dégrèvement d'office est dictée par le souci de garantir la sécurité juridique de l'imposition, pour laquelle le procédé ordinaire de contestation est la réclamation assortie d'un délai de trois mois. La procédure de dégrèvement est conçue comme une espèce de « filet de sécurité » et ne peut faire concurrence à la procédure de réclamation. Il s'agit d'une procédure subsidiaire. L'exigence peut donc se justifier, même si l'on interprète les « justes motifs » comme excluant toute possibilité de dégrèvement d'office des surtaxes résultant d'un arrêt de la Cour d'arbitrage déclarant inconstitutionnelle, sur question préjudicielle, une disposition de la loi fiscale, lorsque la possibilité de découvrir et d'invoquer l'arrêt a été offerte légalement au contribuable avant l'expiration du délai de réclamation.

Il n'y a pas davantage de méconnaissance du principe de proportionnalité dès lors que le jugement de renvoi ne montre pas en quoi, de manière générale, cette exigence aurait des effets disproportionnés au regard de l'objectif poursuivi. C'est déjà par une interprétation extensive de la notion de « fait nouveau » dans la circulaire que le contribuable peut invoquer un arrêt rendu sur question préjudicielle dans le cadre de la procédure de dégrèvement d'office. Par ailleurs, les termes souples de « justes motifs » permettent au directeur régional des contributions directes et à la juridiction saisie d'un recours judiciaire d'apprécier si le contribuable s'est effectivement vu offrir la possibilité de contester l'imposition par une procédure d'abord administrative et ensuite juridictionnelle offrant toutes les garanties de protection de ses droits légitimes.

A.5. Selon le Gouvernement wallon, si la Cour devait conclure à une violation, il conviendrait de faire usage de la théorie de l'interprétation conciliante pour, s'il échet, ne déclarer la disposition inconstitutionnelle que dans l'interprétation où elle exclurait de manière générale l'invocation à titre de fait nouveau d'un arrêt de la Cour d'arbitrage publié durant le délai de réclamation.

Position du Conseil des ministres

A.6. Le Conseil des ministres rappelle le contenu de l'article 371 du C.I.R. 1992 tel qu'il était applicable en l'espèce. Cette disposition prescrit à peine de déchéance que la réclamation doit être présentée dans le délai prévu. La règle ne souffre que deux exceptions, le prononcé d'un arrêt d'annulation par la Cour d'arbitrage et la survenance d'un cas de force majeure. La première exception résulte de l'article 18 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage. Le nouveau délai n'est cependant prévu qu'en cas d'arrêt d'annulation et pas en cas d'arrêt rendu sur question préjudicielle. L'administration s'est par ailleurs toujours opposée à ce que la survenance d'un arrêt sur question préjudicielle dont la publication interviendrait pendant le délai de réclamation puisse constituer un cas de force majeure, même si cette publication intervient le dernier jour du délai utile pour réclamer. Cette position se fonde sur le fait que l'article 74 de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage prescrit de faire publier au *Moniteur belge* un avis indiquant l'auteur et l'objet de toute question préjudicielle. Elle se fonde aussi sur les différentes publications dans la presse spécialisée qui donnent une publicité à l'arrêt de la Cour avant sa publication au *Moniteur belge*.

Concernant l'article 376, § 1er, du C.I.R. 1992, le Conseil des ministres rappelle le contenu de la circulaire du 4 mai 2001. Il justifie la sévérité qui résulte de cette circulaire et de l'interprétation de la loi soumise au contrôle de la Cour par le fait que la publication d'un arrêt au *Moniteur belge* est un élément essentiel de la sécurité juridique qui favorise l'égalité de tous les citoyens. Au même titre que l'ignorance de la loi, l'ignorance d'un arrêt de la Cour d'arbitrage publié au *Moniteur belge* ne saurait être érigée en tant que principe consacrant un juste motif. Lorsque les redevables ont disposé de suffisamment de temps pour introduire une réclamation consécutive à la publication d'un arrêt de la Cour d'arbitrage au *Moniteur belge*, il ne se justifie pas de leur permettre de demander un dégrèvement d'impôt. Cette appréciation se fera *in fine* sous le contrôle du juge.

A.7. Les questions préjudicielles posées à la Cour mettent en exergue une situation théorique dans laquelle un arrêt rendu par la Cour d'arbitrage serait publié le dernier jour du délai ordinaire de réclamation. Le Conseil des ministres reconnaît que, dans ce cas, il ne pourrait être exigé de la personne qu'elle réagisse le jour même. Le Conseil des ministres estime que la procédure telle qu'elle est organisée permet de trouver une solution à cette hypothèse puisque le contribuable peut se prévaloir de la procédure de dégrèvement sur la base d'un élément objectif et raisonnable, à savoir l'apparition d'un fait nouveau dont l'invocation tardive est justifiée par de justes motifs. Si la notion de justes motifs reste relative et si son application peut laisser place à une certaine subjectivité, elle n'en reste pas moins un critère objectif qui perdrait de son essence et de son intérêt s'il fallait dresser une liste détaillée des justes motifs admissibles. Dans cette interprétation, l'appréciation des justes motifs soumise *in fine* au contrôle souverain du juge reste un critère objectif et raisonnable de distinction sans qu'on puisse y déceler un quelconque arbitraire. L'éventuelle discrimination dénoncée est plus apparente que réelle.

Le Conseil des ministres invoque également la jurisprudence de la Cour d'arbitrage relative aux règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination ainsi que la jurisprudence en matière de fiscalité qui permet au législateur d'appréhender la diversité des situations en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative ou encore la jurisprudence relative au pouvoir d'appréciation du législateur.

A.8. Le Conseil des ministres fait enfin état d'une autre interprétation de l'article 376 du C.I.R. 1992 qui refuse d'assimiler à un fait nouveau l'arrêt rendu sur question préjudicielle par la Cour d'arbitrage. Si l'administration a admis qu'un arrêt de la Cour d'arbitrage pouvait constituer un fait nouveau et si cette position a été reprise par certaines juridictions, d'autres juges ne partagent pas cet avis. Ils considèrent que le document ou fait nouveau au sens de l'article 376 du C.I.R. 1992 est celui de nature à faire preuve et non un nouveau moyen de droit, même s'il est appuyé par de nouvelles décisions de jurisprudence, aussi pertinentes soient-elles et aussi éminente soit la juridiction qui les a rendues. Dans cette interprétation, un arrêt de la Cour d'arbitrage sur question préjudicielle ne pourra jamais être invoqué en dehors de la procédure de réclamation proprement dite. Dans ce cas, la lecture ou l'interprétation combinée des dispositions en cause perd tout intérêt et l'existence d'une quelconque discrimination fait défaut.

Le Conseil des ministres conclut en tout état de cause à la non-violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Réponse des parties requérantes devant le juge a quo

A.9. Les parties requérantes devant le juge *a quo* répondent au Conseil des ministres que l'interprétation invoquée *in fine* de son mémoire ne résulte que de quelques décisions marginales et ne peut en aucun cas être retenue.

Concernant la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, les parties requérantes font valoir qu'aucune base légale ne permet au contribuable qui prend connaissance peu de temps avant l'expiration du délai ordinaire d'un arrêt de la Cour d'arbitrage de faire valoir efficacement ses droits, alors qu'il aurait pu le faire si l'arrêt avait été publié après l'expiration de ce délai. La souplesse invoquée par le Conseil des ministres ne permet pas de pallier à la rigueur des principes. La différence de traitement est donc injustifiée.

- B -

B.1. Les articles 371 et 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992), tels qu'ils sont applicables aux litiges pendants devant le juge *a quo* et donc avant leur modification par la loi du 15 mars 1999, disposaient :

« Art. 371. Les réclamations doivent être motivées et présentées, sous peine de déchéance, 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 ou de l'avis de cotisation ou de celle de la perception des impôts perçus autrement que par rôle ».

« Art. 376. § 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 articles constituent les dispositions litigieuses.

L'article 28 de la loi du 15 mars 1999 a modifié l'article 371 précité, qui dispose désormais :

« Les réclamations doivent être motivées et introduites, sous peine de déchéance, dans un délai de trois mois à partir de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation ou de l'avis de cotisation ou de celle de la perception des impôts perçus autrement que par rôle ».

Cette modification est entrée en vigueur le 1er janvier 1999.

B.2.1. Telles qu'elles sont interprétées par le juge *a quo*, les dispositions litigieuses permettent à un redevable d'obtenir un dégrèvement d'office de surtaxes résultant de documents ou faits nouveaux probants, en particulier, l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 132/98 du 9 décembre 1998 déclarant inconstitutionnelle sur question préjudicielle une disposition de la loi fiscale, lorsque la découverte de ces documents ou faits est survenue après l'expiration du délai de réclamation ordinaire prévu par l'article 371 précité, mais excluent cette possibilité lorsque la découverte de ces documents ou faits est survenue avant l'expiration de ce délai et dans le délai de trois ans visé à l'article 376 précité. Etant donné que, dans ce dernier cas, le délai de réclamation ordinaire n'avait pas encore expiré au moment où la Cour rendait sa décision sur question préjudicielle, le contribuable doit introduire une réclamation et ne peut plus demander par la suite un dégrèvement d'office.

B.2.2. Le Gouvernement wallon estime que la Cour n'est pas compétente pour répondre aux questions préjudicielles parce que le problème de constitutionnalité ne découle pas des dispositions en cause mais de l'interprétation donnée à ces dispositions par une circulaire administrative.

C'est en règle au juge *a quo* qu'il appartient d'interpréter les normes qui sont applicables au litige qui lui est soumis. La Cour doit tenir compte de cette interprétation dans sa réponse aux questions préjudicielles.

Il importe peu à cet égard que l'interprétation donnée par le juge soit partagée par l'administration fiscale, comme le fait apparaître la circulaire du 4 mai 2001.

Dès lors que le problème de constitutionnalité est lié à l'interprétation donnée par le juge aux dispositions litigieuses, l'exception d'incompétence est rejetée.

B.2.3. Puisqu'il appartient en règle au juge *a quo* d'interpréter la loi applicable au litige, la Cour n'a pas à prendre en compte l'interprétation de l'article 376 du C.I.R. 1992 dont fait état le Conseil des ministres, selon laquelle un arrêt rendu par la Cour d'arbitrage ne peut en aucun cas être considéré comme un fait nouveau.

B.2.4. Il résulte des motifs de la décision de renvoi que le dégrèvement d'office est demandé par les parties requérantes devant le juge *a quo* sur la base de l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 132/98 du 9 décembre 1998 déclarant inconstitutionnelle sur question préjudicielle une disposition de la loi fiscale.

B.3. Telles qu'elles sont interprétées par le juge *a quo*, les dispositions litigieuses créent une différence de traitement entre les redevables qui peuvent obtenir un dégrèvement d'office de surtaxes résultant d'un arrêt de la Cour d'arbitrage déclarant inconstitutionnelle, sur question préjudicielle, une disposition de la loi fiscale. Lorsque ces redevables ont pris connaissance de l'arrêt avant l'expiration du délai de réclamation ordinaire prévu par l'article 371 du C.I.R. 1992, ils ne peuvent pas obtenir un dégrèvement d'office des surtaxes, même s'ils sont encore dans le délai prévu par l'article 376 du C.I.R. 1992 qui est de trois ans à dater du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi. En revanche, lorsque les redevables ont pris connaissance de l'arrêt de la Cour après l'expiration du délai ordinaire de réclamation, ils peuvent obtenir ce dégrèvement d'office dans les trois ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi.

B.4. L'article 190 de la Constitution dispose :

« Aucune loi, aucun arrêté ou règlement d'administration générale, provinciale ou communale, n'est obligatoire qu'après avoir été publié dans la forme déterminée par la loi ».

La publication est une condition essentielle de la force obligatoire des textes officiels. En application de ce principe, le législateur a imposé l'obligation de publier les textes légaux et réglementaires ainsi que les décrets et ordonnances au *Moniteur belge*. Les actes législatifs sont obligatoires à compter du dixième jour qui suit cette publication sauf s'ils fixent un autre délai. Dès lors que les arrêts de la Cour d'arbitrage portent sur des lois, décrets et ordonnances, le législateur a prévu un mode de publication identique. L'article 9, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 prévoit ainsi que les arrêts d'annulation rendus par la Cour d'arbitrage ont l'autorité absolue de chose jugée à partir de leur publication au *Moniteur belge*. L'article 114 de cette loi spéciale dispose par ailleurs :

« Les arrêts, rendus sur recours en annulation et sur des questions préjudicielles, sont publiés dans leur intégralité ou par extraits dans le *Moniteur belge* par les soins du greffier. L'extrait comporte les considérants et le dispositif. La Cour en assure la publication dans un recueil officiel. Elle en communique une copie aux juridictions qui lui en font la demande ».

La publication au *Moniteur belge* est le moyen officiel par lequel le législateur garantit l'accès effectif aux normes législatives et aux arrêts de la Cour d'arbitrage qui contrôlent la validité de ces normes. La date de publication d'un arrêt au *Moniteur belge* est dès lors la date à laquelle les citoyens sont censés avoir pris connaissance de cet arrêt. Elle constitue un point de départ pertinent pour faire débiter un délai de recours. Il importe peu à cet égard qu'une personne ait pu être alertée avant cette date sur l'inconstitutionnalité éventuelle d'une loi, par la lecture d'un avis au *Moniteur belge* relatif à une procédure pendante devant la Cour ou par des publications qui ne sont pas officielles.

B.5. Le Conseil des ministres et le Gouvernement wallon n'établissent pas et la Cour n'aperçoit pas ce qui peut justifier objectivement et raisonnablement l'ampleur de la différence de traitement qui a été constatée au B.3. S'il peut se justifier qu'un délai soit prévu à dater de la publication d'un arrêt d'inconstitutionnalité de la Cour d'arbitrage au *Moniteur belge* pour obtenir un réajustement fiscal, s'il peut se justifier également qu'un redevable ne

puisse pas cumuler des délais prévus par des dispositions distinctes, il ne peut pas se justifier objectivement et raisonnablement que la combinaison de dispositions distinctes aboutisse à traiter de manière sensiblement différente des redevables prenant officiellement connaissance d'un arrêt d'inconstitutionnalité de la Cour d'arbitrage.

B.6. Dans l'interprétation qui leur est donnée par le juge *a quo*, les articles 371 et 376, § 1er, du C.I.R. 1992 sont incompatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.7. La Cour constate cependant que ces dispositions peuvent être interprétées en ce sens que le dégrèvement d'office peut être accordé sur la base de l'article 376, § 1er, du C.I.R. 1992 lorsque le redevable introduit sa demande dans le délai de trois ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi, même s'il n'a pas introduit de réclamation dans le délai prévu par l'article 371 du C.I.R. 1992. Dans cette interprétation, la différence de traitement mentionnée en B.5 n'existe pas.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprétés comme ne permettant pas à un redevable d'obtenir un dégrèvement d'office de surtaxes résultant d'un arrêt de la Cour d'arbitrage déclarant inconstitutionnelle sur question préjudicielle une disposition de la loi fiscale, lorsque ce redevable prend officiellement connaissance de cet arrêt avant l'expiration du délai de réclamation ordinaire, les articles 371 et 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

- Interprétés comme permettant à un redevable d'obtenir un dégrèvement d'office de surtaxes résultant d'un arrêt de la Cour d'arbitrage déclarant inconstitutionnelle sur question préjudicielle une disposition de la loi fiscale, lorsque ce redevable prend officiellement connaissance de cet arrêt avant l'expiration du délai de réclamation ordinaire, les articles 371 et 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10, 11 et 172 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