Numéro du rôle : 4303
Arrêt n° 141/2008 du 30 octobre 2008

A R R E T

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

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges P. Martens, R. Henneuse, A. Alen, 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 des questions préjudicielles et procédure

Par jugement du 21 décembre 2006 en cause de Michel Parent contre la ville de La Louvière, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 3 octobre 2007, le Tribunal de première instance de Mons a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « Les articles 371 et 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 (applicables en vertu de la loi du 23 décembre 1986 puis de celle du 24 décembre 1996, article 11, aux réclamations administratives dirigées contre une imposition communale), interprétés comme privant de tout recours la personne dont le nom est repris au rôle de l'impôt communal et qui n'a pas formé réclamation dans les délais prévus par ces dispositions, violent-ils les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution lorsque cette inscription au rôle est manifestement illégale car résultant d'une erreur patente commise par l'administration, non contestée par elle, erreur dont l'objet est d'avoir considéré à tort que la personne précitée se trouvait dans la situation de fait prise en considération par le règlement communal pour instituer l'impôt ? »;

2. « Les articles 371 et 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 (applicables en vertu de la loi du 23 décembre 1986 puis de celle du 24 décembre 1996, article 11, aux réclamations administratives dirigées contre une imposition communale), violent-ils l'article 170, § 4, de la Constitution, s'ils sont interprétés comme ayant pour effet de conférer au rôle de l'impôt communal un caractère définitif à l'égard de la personne dont le nom est repris à cet acte authentique, et partant d'instituer une omission de réclamer en fait générateur de l'impôt, lorsque cette personne n'a pas introduit réclamation administrative dans les délais prévus par ces dispositions contre l'article établi à son nom, et que celui-ci est manifestement illégal car résultant d'une erreur patente commise par l'administration, non contestée par elle, erreur dont l'objet est d'avoir considéré à tort que la personne précitée se trouvait dans la situation de fait prise en considération par le règlement communal pour instituer l'impôt ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Michel Parent, demeurant à 7100 Haine-Saint-Pierre, rue de l'Alliance 37;
- la ville de La Louvière, représentée par son collègue des bourgmestre et échevins;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 15 juillet 2008 :

- ont comparu :
- . Me D. Lambot, avocat au barreau de Bruxelles, pour la ville de La Louvière;
- . Me D. Léonard, avocat au barreau de Nivelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et E. Derycke 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 21 décembre 1992, Michel Parent, le requérant devant le Tribunal de première instance de Mons, obtient la suppression du permis de lotissement affectant le terrain qu'il avait acheté. Toutefois, le receveur communal de la ville de La Louvière, qui n'a pas été informé de la décision, continue à enrôler la taxe due pour les parcelles non loties du lotissement initial. Par une lettre du 12 août 2003, le requérant avise la ville de La Louvière de cette erreur qu'il vient de découvrir lui-même. Les impositions établies pour les exercices 1998 à 2002 sont annulées mais l'autorité administrative soulève la prescription de l'action en restitution pour ce qui concerne les années 1994 à 1997.

Le Tribunal de première instance de Mons, devant lequel la ville de La Louvière soulève une exception d'irrecevabilité de la requête en raison de la prescription quinquennale qui affecte le droit d'agir concernant la demande de restitution des taxes payées pour les exercices 1994 à 1997, développe un raisonnement au terme duquel il pose à la Cour les deux questions préjudicielles précitées.

III. *En droit*

- A -

Position de la partie requérante devant le juge a quo

A.1. Michel Parent estime que l'impôt réclamé par la ville de La Louvière ne repose sur aucune décision de son conseil mais sur une erreur manifeste, ce qu'admet la ville de La Louvière. Dès lors, les articles 371 et 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) violent les articles 170 et 172 de la Constitution, en ce qu'ils permettraient d'établir un impôt sans décision de l'autorité compétente et sans vote annuel, sur la seule base d'une erreur manifeste de l'administration et du défaut de recours du contribuable dans les délais légaux.

Par ailleurs, ces mêmes dispositions seraient constitutives d'une différence de traitement injustifiée en ce que l'absence de recours dans les délais qu'elles prescrivent peut justifier que le requérant soit contraint de payer un impôt qui n'existe pas pour les autres Belges.

Position de la ville de La Louvière

A.2. La ville de La Louvière expose les points de vue de la doctrine et de la jurisprudence, selon elle constante, de la Cour de cassation. Celles-ci considèrent que les principes de droit civil relatifs à la répétition de l'indu ne sont pas applicables en matière fiscale, de sorte qu'il ne saurait être question, selon la défenderesse devant le juge *a quo*, d'agir en restitution en dehors des voies de recours et contrairement aux dispositions de la loi fiscale.

Pour le surplus, la ville de La Louvière fait observer qu'il n'est pas exact que les articles 371 et 376 du CIR 1992 priveraient de tout recours la personne dont le nom est repris au rôle de l'impôt communal lorsque l'inscription au rôle est manifestement illégale.

Enfin, la ville de La Louvière conteste l'interprétation donnée par le juge *a quo* aux articles 371 et 376 du CIR 1992. Elle estime que ce dernier perd de vue qu'en toute hypothèse, c'est le rôle qui constitue le titre de perception de l'impôt. Il oublie aussi que le redevable de la taxe, s'il s'estime enrôlé à tort, a la possibilité de réclamer dans le délai légal et que, s'il ne le fait pas, il doit en assumer les conséquences.

Les deux questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Position du Conseil des ministres

A.3. Dans une observation liminaire, le Conseil des ministres tient à faire valoir qu'il ne peut accepter l'analyse du juge *a quo* relative à l'exigibilité de l'impôt. D'une part, en effet, la cause de l'exigibilité de l'impôt ne préexiste jamais à l'enrôlement et, d'autre part, l'introduction d'une réclamation, d'une demande de dégrèvement d'office ou d'une action en justice est de nature à faire obstacle, en tout ou en partie, à l'exigibilité de l'impôt enrôlé.

Le Conseil des ministres considère ensuite que les dispositions législatives visées dans la première question préjudicielle ne permettent pas d'établir la différence de traitement que le juge *a quo* soumet à la Cour, aucun traitement inégal n'étant dénoncé quant à l'application des procédures de recours. En réalité, la première question préjudicielle dénoncerait des catégories de contribuables à distinguer au regard des effets de l'enrôlement de la taxe, c'est-à-dire d'un acte juridique que la Cour n'est pas habilitée à contrôler. Elle n'appelle par conséquent pas de réponse.

C'est d'ailleurs le même raisonnement qu'il faut tenir pour répondre à la deuxième question préjudicielle.

A titre subsidiaire, en admettant que la discrimination avancée réside dans l'application des articles 371 et 376 du CIR 1992, le Conseil des ministres tient à rappeler que, selon l'exposé des motifs de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, le citoyen ne peut s'adresser au juge qu'après avoir lui-même épuisé toutes les voies de recours mises à sa disposition auprès de l'administration. En l'occurrence, il dispose d'un délai de trois mois pour introduire une réclamation contre l'avertissement-extrait de rôle. Par ailleurs, lorsqu'un impôt est établi indûment à la suite d'un double emploi, d'une erreur matérielle ou d'un fait nouveau, un dégrèvement d'office peut intervenir mais en ce cas dans un délai de cinq ans, ceci en raison de la nécessité de préserver la stabilité des recettes budgétaires. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la seconde question préjudicielle, s'il fallait considérer que les articles 371 et 376 du CIR 1992 ont pour effet d'instituer une omission de réclamer en fait générateur de l'impôt, leur application aux réclamations administratives dirigées contre une imposition communale n'a pas pour effet de violer l'article 170, § 4, de la Constitution, estime le Conseil des ministres, puisque cette disposition laisse au législateur fédéral, dans une perspective de régulation, la compétence d'instaurer, en matière de fiscalité locale, les exceptions qu'il juge nécessaires et que, *in casu*, l'intervention du législateur tendait à une uniformisation salutaire des procédures, lesquelles interviennent dans la fixation de l'assiette de l'impôt dans l'esprit de la question préjudicielle. La seconde question préjudicielle appelle aussi une réponse négative.

- B -

B.1. Les articles 371 et 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 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 ».

Ces articles constituent les dispositions en cause.

B.2.1. Dans l'interprétation retenue par le juge *a quo*, les articles précités du CIR 1992 créent une différence de traitement entre, d'une part, le redevable de l'impôt communal sur les parcelles non bâties dont la situation entre dans les prévisions d'un règlement communal et, d'autre part, le contribuable qui n'est pas dans la situation factuelle constitutive de l'assiette de l'impôt prévue par la norme mais qui est malgré tout soumis au même prélèvement pour un motif lié à une omission d'introduire dans les délais le recours contre l'enrôlement erroné. Dans le premier cas, la cause de l'exigibilité préexisterait à l'enrôlement tandis que, dans le second, cette cause naîtrait postérieurement à celui-ci. Non seulement le second contribuable serait, dans cette interprétation, privé de tout recours alors que l'inscription au rôle est manifestement illégale mais en outre, ainsi interprétées, ces dispositions confèreraient au rôle de l'impôt communal un caractère définitif à l'égard de la

personne dont le nom est repris à cet acte et, partant, feraient d'une omission de réclamer le fait générateur de l'impôt, ce qui serait contraire aux articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

B.2.2. La ville de La Louvière et le Conseil des ministres soutiennent que la différence de traitement ne résulte pas des dispositions en cause, à supposer, ce que conteste le Conseil des ministres, que ces dispositions soient applicables au litige en cause. Ils réfutent tous deux l'interprétation des dispositions en cause qui est donnée par le juge *a quo*.

Il n'appartient pas aux parties de contester le choix ou l'interprétation des dispositions que le juge *a quo* soumet au contrôle de la Cour. Il ne leur appartient pas davantage de contester devant la Cour l'application qu'il en fait.

B.3.1. La simple circonstance qu'un redevable s'acquitte volontairement d'une taxe n'implique pas qu'il ne puisse être amené ultérieurement à contester qu'elle soit due et à vouloir se la faire rembourser, à la suite de la découverte d'une inscription au rôle illégale en raison d'une erreur manifeste de l'administration.

B.3.2. Le fait générateur de la débiton de la taxe est l'enrôlement de celle-ci par l'autorité communale. Que cet enrôlement soit, le cas échéant, illégal n'affecte en rien la cause de la débiton. Ceci étant établi, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable en ce qui concerne les recours institués par les articles 371 et 376, § 1er, du CIR 1992. Ils peuvent, les uns comme les autres, soit introduire une réclamation dans le délai prescrit par l'article 371 précité, soit obtenir, sur la base de l'article 376, § 1er, le dégrèvement d'office d'une surtaxe résultant notamment d'erreurs matérielles, pour autant que la surtaxe ait été signalée dans les trois ans à dater du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi.

Aux termes des travaux préparatoires, la procédure de dégrèvement d'office a été organisée « à condition que soit instituée une procédure telle que la bonne marche de l'administration et la stabilité des ressources de l'Etat ne soient pas compromises ». Ainsi, il a

été estimé que « la stabilité des recettes budgétaires exige en ce cas qu'un délai soit fixé » (*Doc. parl.*, Chambre, 1948-1949, n° 323, pp. 2 et 4).

Il n'est pas injustifié qu'au regard des objectifs précités ainsi qu'au regard du principe de la sécurité juridique, le législateur ait prévu qu'un délai préfix de trois ans soit institué pour obtenir le dégrèvement d'une taxe résultant d'une erreur de l'administration.

B.4. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 371 et 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10, 11, 170, § 4, 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, à l'audience publique du 30 octobre 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior