

Numéros du rôle : 4545 et 4546
Arrêt n° 112/2009 du 9 juillet 2009

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles concernant l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable avant son remplacement par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, posées par le Tribunal de première instance de Bruges.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges P. Martens, E. De Groot, J.-P. Moerman, E. Derycke et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par deux jugements du 22 octobre 2008 en cause respectivement de Wolfgang Verraes et de Lieven Peelaers contre l'Etat belge, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour le 30 octobre 2008, le Tribunal de première instance de Bruges a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 366 du CIR 1992 (tel qu'il était applicable avant sa modification par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne confère le droit d'introduire une réclamation contre une imposition qu'au contribuable à charge duquel l'imposition a été établie, à l'exclusion des tiers à charge desquels l'imposition n'est pas établie, même si ces tiers, tels l'auteur, le coauteur ou le complice de l'infraction de la fraude fiscale, sont, en vertu de la loi, tenus solidairement de payer l'impôt des sociétés élué, notamment compte tenu du fait que l'article 1288, 1^o [lire : article 1208, alinéa 1er], du Code civil permet à tous les codébiteurs solidaires d'opposer aux créanciers toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 4545 et 4546 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- Wolfgang Verraes, demeurant à 9800 Deinze, Kerselaarslaan 47;
- Lieven Peelaers, demeurant à 8930 Lauwe, Leiestraat 103/201;
- le Conseil des ministres.

Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers ont également introduit des mémoires en réponse.

A l'audience publique du 2 juin 2009 :

- ont comparu :
 - . Me J. Speecke, avocat au barreau de Courtrai, pour Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers;
 - . Me J. Van der Perre, avocat au barreau de Bruges, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et P. Martens 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et les procédures antérieures*

Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers sont administrateurs de la SA « Biowoodconstruct », qui a été déclarée en faillite en 1993. Ils ont été poursuivis et condamnés par jugement du 12 novembre 2002 du chef de fraude fiscale parce qu'une partie du prix de vente des habitations érigées par l'entreprise avait été payée « au noir ». Des impositions fiscales ont été établies contre la société en paiement des impôts éludés.

Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers ont introduit chacun le 5 décembre 2003 des réclamations contre ces impositions auprès du directeur régional des contributions. Le curateur a lui aussi introduit une réclamation le 12 décembre 2003.

Le directeur régional des contributions a déclaré les réclamations irrecevables : la réclamation du 12 décembre 2003 pour cause de tardivité et les deux réclamations du 5 décembre 2003 au motif qu'à l'estime du directeur régional, seul le curateur peut introduire une réclamation.

Les administrateurs ont introduit un recours contre cette décision auprès du Tribunal de première instance de Bruges.

Le Tribunal estime qu'il est possible que l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version antérieure à son remplacement par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 relative aux contentieux en matière fiscale, soit contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce que cet article ne confère le droit d'introduire une réclamation contre une imposition qu'au redevable à charge duquel l'imposition a été établie, à l'exclusion des tiers à charge desquels l'imposition n'a pas été établie, même si ces tiers, tels l'auteur, le co-auteur ou le complice de l'infraction de fraude fiscale, sont, en vertu de la loi, solidairement tenus de payer l'impôt des sociétés élué.

Le Tribunal décide, dès lors, de poser la question préjudicielle citée plus haut, qui est formulée de manière identique dans les deux décisions de renvoi distinctes.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers ont chacun introduit un mémoire, dans lesquels ils défendent, en des termes comparables, la thèse selon laquelle les questions préjudicielles appellent une réponse positive.

A.1.2. Ils soutiennent qu'ils doivent pouvoir se défendre contre l'obligation solidaire à la dette fiscale qui constitue la conséquence civile d'une condamnation pénale du chef d'infractions fiscales en vertu de l'article 458, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992). Ils sont livrés à l'arbitraire du redevable à charge duquel l'impôt a été enrôlé, si seul ce dernier peut introduire une réclamation.

Ils soulignent que la Cour de cassation a jugé dans un arrêt du 16 septembre 2004 que l'associé d'une société coopérative à responsabilité illimitée qui est tenu solidairement au paiement de l'imposition établie au nom de cette société doit être considéré comme un redevable au sens de l'article 366 du CIR 1992 et qu'il a, partant, le droit d'introduire une réclamation contre l'imposition établie au nom de cette société.

Ils renvoient également à l'arrêt n° 39/96 du 27 juin 1996 dans lequel la Cour a jugé qu'il existe un « droit fondamental de pouvoir contester devant une juridiction le bien-fondé d'une dette, même s'il s'agit d'une dette

fiscale et que le débiteur est tenu de la payer en vertu d'une solidarité établie par la loi ». Certes, la problématique portait sur le droit de réclamation du conjoint séparé de fait à charge duquel l'impôt n'avait pas été enrôlé, mais la problématique sous-jacente est la même.

A.1.3. Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers estiment qu'il n'existe aucune justification pour déroger au droit fondamental d'un débiteur tenu solidairement du chef d'une condamnation pénale d'obtenir, par le biais d'une réclamation, l'établissement correct de la dette fiscale, d'autant plus que le juge répressif ne se prononce pas sur l'établissement de l'impôt.

Ils déclarent qu'ils n'aperçoivent pas quel serait l'avantage dont bénéficierait la personne solidairement responsable à l'égard du redevable proprement dit qui justifierait une telle restriction de ses droits de défense quant à l'établissement correct de l'imposition. En revanche, la personne solidairement responsable est livrée à l'arbitraire du redevable proprement dit – en l'espèce le curateur –, qui, le cas échéant, n'aperçoit pas l'utilité d'introduire une réclamation puisqu'il y a de toute façon insuffisance d'actifs, ce qui peut nuire à la situation de la personne solidairement responsable.

A.1.4. Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers concluent qu'il existe une discrimination entre, d'une part, les contribuables qui sont repris au rôle et qui disposent d'un droit personnel à contester l'imposition par le biais d'une réclamation et, ensuite, par celui d'une procédure judiciaire et, d'autre part, les personnes qui ne sont pas reprises au rôle et qui ne disposent pas du droit de contester l'imposition par une réclamation, mais qui doivent quand même acquitter l'impôt.

A.2.1. Le Conseil des ministres fait observer qu'en cas de faillite, il revient au curateur d'introduire une réclamation contre les impositions établies au nom de la société faillie. En effet, la loi sur les faillites dispose que le failli est dessaisi de l'administration de son patrimoine et que celui-ci est géré par le curateur à partir de la faillite.

A.2.2. Le Conseil des ministres fait référence à l'arrêt n° 39/96 de la Cour, dont Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers font également mention dans leur mémoire, ainsi qu'aux arrêts n°s 71/2003 du 21 mai 2003 et 57/2004 du 24 mars 2004. Le premier arrêt cité a entraîné une adaptation de l'article 366 du CIR 1992, lequel reconnaît expressément, depuis la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, un droit de réclamation au conjoint séparé de fait non repris au rôle et sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement.

Le Conseil des ministres renvoie également à l'arrêt n° 155/2008 du 6 novembre 2008, dans lequel la Cour a constaté une discrimination au détriment de l'exploitant d'un bâtiment dans lequel ont lieu des représentations, celui-ci pouvant être solidairement tenu au paiement de la dette fiscale de l'organisateur de la représentation, mais ne disposant d'aucun droit de réclamation contre l'imposition fiscale.

Selon le Conseil des ministres, les situations traitées dans les arrêts précités sont fondamentalement différentes de la situation actuelle : contrairement à la responsabilité solidaire des époux séparés de fait et à celle de l'exploitant d'un bâtiment dans lequel des représentations ont lieu - solidarité qui découle de la loi *ab initio*, à partir de l'enrôlement de l'imposition, et directement, sans aucune étape supplémentaire -, la responsabilité solidaire de l'auteur ou du complice d'une infraction fiscale suppose une condamnation pénale préalable.

Les situations ayant donné lieu aux arrêts précités de la Cour ne peuvent, partant, être purement et simplement comparées à la présente affaire, selon le Conseil des ministres.

A.2.3. En outre, le Conseil des ministres fait observer que les administrateurs concernés de la société faillie sont censés être suffisamment au courant de ce qui se passe dans leur société. L'expiration du délai de réclamation contre l'imposition établie au nom de la société pour laquelle ils sont tenus solidairement responsables à la suite de la condamnation pénale est, par conséquent, partiellement imputable à leur négligence.

Enfin, les administrateurs ont la possibilité d'éviter par tous les moyens légaux une condamnation par le juge pénal et l'application de l'article 458 du CIR 1992 qui en découle. Par conséquent, l'attribution d'un droit de réclamation aux auteurs ou complices d'une infraction fiscale contre la cotisation relative aux impôts élués n'est pas indispensable à la garantie de leurs droits de défense.

A.2.4. Le Conseil des ministres conclut que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.3.1. Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers font chacun observer dans leurs mémoires en réponse similaires qu'au moment de leur condamnation pénale, ils ne pouvaient pas savoir à combien s'élevait l'imposition ou si celle-ci était correcte. Les impositions ont été enrôlées au nom de la SA « Biowoodconstruct ».

A.3.2. Ils renvoient également à l'arrêt n° 155/2008 de la Cour. Dans cette affaire, le Cour s'est penchée sur la situation d'un tiers responsable qui risquait de devoir payer l'impôt sur son propre patrimoine. Il n'en va pas autrement dans la présente affaire.

Selon Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers, la circonstance, citée par le Conseil des ministres, qu'une condition supplémentaire est requise dans la situation présente, à savoir une condamnation pénale préalable, n'offre aucune justification pour exclure le droit de réclamation à leur égard. Le juge répressif ne se prononce pas sur l'établissement correct de la dette d'impôt et de ses modalités.

A.3.3. A l'observation du Conseil des ministres selon laquelle en tant qu'administrateurs de la société faillie, ils sont censés être suffisamment au courant des activités au sein de la société et que l'expiration du délai de réclamation serait partiellement imputable à leur négligence, Wolfgang Verraes et Lieven Peelaers répondent que les questions posées ne concernent pas un problème de délai de réclamation, mais de droit de réclamation. Contrairement à ce que prétend le Conseil des ministres, ils n'ont plus connaissance, après la faillite, de ce qui se passe au sein de la société. Ils ne savent donc pas que des avertissements-extraits de rôle ont été reçus.

- B -

B.1. Les questions préjudicielles concernent l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), dans sa version antérieure à son remplacement par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, qui disposait :

« Le redevable peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie à sa charge, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, auprès du directeur des contributions de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis ».

Le juge *a quo* demande si cette disposition est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que seul le redevable à charge duquel l'imposition a été établie peut introduire une réclamation contre celle-ci, à l'exclusion des tiers, même s'il s'agit de personnes qui, en raison de leur condamnation du chef de fraude fiscale, sont solidairement tenues au paiement de l'impôt des sociétés élué.

A la lumière des faits de l'affaire au fond, la question se pose plus précisément de savoir si la circonstance que seul le curateur d'une société anonyme faillie peut introduire une réclamation contre les impositions fiscales établies à charge de cette société entraîne une

discrimination au détriment des administrateurs de la société faillie en ce que ceux-ci ne peuvent introduire aucune réclamation contre ces impositions, même lorsqu'en raison de leur condamnation pénale du chef de fraude fiscale, ils sont solidairement tenus au paiement de l'impôt des sociétés élué.

B.2.1. Lorsqu'une imposition fiscale est établie à charge d'une société faillie, il peut en principe être raisonnablement justifié que le droit de réclamation visé à l'article 366 du CIR 1992 revienne au curateur de cette société, étant donné qu'à partir du jour du jugement déclaratif de la faillite, le failli est dessaisi de l'administration de tous ses biens (article 444 de la loi sur les faillites du 18 avril 1851, actuellement l'article 16 de la loi sur les faillites du 8 août 1997).

B.2.2. Toutefois, en ce que la disposition en cause limite au curateur le droit de réclamation contre une imposition à l'impôt des sociétés établie au nom d'une société faillie, cette disposition a des effets disproportionnés pour les personnes à l'égard desquelles l'imposition n'a pas été établie nominativement mais qui, comme en l'espèce, sont tenues solidairement au paiement des impôts élués en vertu de l'article 458 du CIR 1992.

B.2.3. La circonstance, mentionnée par le Conseil des ministres, que la solidarité est la conséquence d'une condamnation préalable du chef de fraude fiscale prononcée par le juge répressif contre laquelle les intéressés ont, en principe, pu se défendre ne constitue pas une justification à l'atteinte aux droits de la défense, dès lors que cette solidarité s'applique de plein droit et que le juge répressif ne se prononce pas sur les montants qui sont établis dans l'imposition visée par l'article 366 CIR 1992.

B.3. Dans l'interprétation donnée de la disposition en cause, les questions préjudicielles appellent une réponse affirmative.

B.4. Cependant, la disposition en cause peut également être interprétée d'une autre manière.

Si la disposition en cause est interprétée en ce sens que les personnes qui sont solidairement tenues en vertu de l'article 458 du CIR 1992 de payer l'impôt enrôlé ont

également la possibilité d'introduire une réclamation contre cet impôt auprès du directeur des contributions compétent, la comparaison ne révèle aucune différence de traitement.

B.5. Dans cette interprétation, les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version antérieure à son remplacement par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, viole les articles 10 et 11 de la Constitution s'il est interprété en ce sens qu'il ne confère la possibilité d'introduire une réclamation contre une imposition fiscale qu'au redevable à charge duquel l'imposition a été établie, à l'exclusion des personnes qui, comme auteur, co-auteur ou complice de l'infraction de fraude fiscale, sont solidairement tenues, en vertu de la loi, au paiement de l'impôt des sociétés élué.

- L'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version antérieure à son remplacement par l'article 24 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution s'il est interprété en ce sens qu'il confère la possibilité d'introduire une réclamation contre une imposition fiscale tant aux personnes qui, comme auteur, co-auteur ou complice de l'infraction de fraude fiscale, sont solidairement tenues, en vertu de la loi, au paiement de l'impôt des sociétés élué qu'au redevable à charge duquel l'imposition a été établie.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 9 juillet 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt