

Numéro du rôle : 4565
Arrêt n° 158/2009 du 20 octobre 2009

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 Louvain.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et P. Martens, et des juges M. Melchior, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels 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 de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 7 novembre 2008 en cause de l'Etat belge contre Geert Swinnen et Anna Hermans, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 27 novembre 2008, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 356 du CIR 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne prévoit pas de délai dans lequel la cotisation subsidiaire doit être établie, alors que, pour l'établissement de l'imposition, un délai est normalement prévu par les articles 353 et 354 du CIR 1992 et que l'article 355 du CIR 1992 dispose que lorsque l'imposition a été annulée par le directeur régional ou par le fonctionnaire délégué par lui, l'administration peut établir une nouvelle cotisation dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- Geert Swinnen et Anna Hermans, demeurant à 3110 Rotselaar, Esdreef 32;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 16 septembre 2009 :

- ont comparu :

. Me P. Renier, avocat au barreau de Bruxelles, qui comparaisait également *loco* Me J. Speecke, avocat au barreau de Courtrai, pour Geert Swinnen et Anna Hermans;

. Me C. Cologne *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- le juge T. Merckx-Van Goey et le président P. Martens 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*

La cotisation à l'impôt des personnes physiques qui avait été établie à charge de Geert Swinnen et de son épouse Anna Hermans pour l'exercice d'imposition 1999 a été annulée par le Tribunal de première instance de Louvain par jugement du 23 février 2007 parce que le délai d'un mois dont dispose le contribuable pour répondre à l'avis de rectification n'avait pas été respecté et parce que la notification d'imposition d'office ne mentionnait pas le montant complet des revenus et les autres éléments sur lesquels l'imposition annoncée serait basée. Ce jugement est passé en force de chose jugée le 2 avril 2007.

L'administration fiscale a établi ensuite, le 29 août 2007, date de l'enrôlement, une cotisation subsidiaire sur la base de l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992). La demande en validation et en exigibilité de la cotisation subsidiaire a été signifiée par un exploit d'huissier à Geert Swinnen et à Anna Hermans le 7 septembre 2007 et a été déposée au greffe le 12 octobre 2007.

Devant le juge *a quo*, Geert Swinnen et Anna Hermans font valoir que le principe d'égalité et de non-discrimination serait violé, en ce que l'article 356 ne prévoit pas de délai dans lequel une cotisation subsidiaire peut être établie, alors que de tels délais existent dans d'autres cas, notamment dans le cas visé à l'article 355 du CIR 1992. Le juge constate que le délai visé à l'article 355 du CIR 1992, si cet article était applicable, serait dépassé et pose, par conséquent, la question préjudicielle précitée.

### III. *En droit*

- A -

#### *Position de Geert Swinnen et d'Anna Hermans*

A.1. Les parties défenderesses devant le juge *a quo* font valoir que le contribuable qui, après l'annulation de la cotisation par le directeur régional, est confronté à une nouvelle cotisation établie conformément à l'article 355 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) se trouve dans la même situation que le contribuable qui, après l'annulation de la cotisation par le juge, est confronté à une cotisation subsidiaire établie conformément à l'article 356 du CIR 1992. En effet, dans les deux cas, la cotisation est annulée en raison d'une faute de procédure et le droit d'initiative revient à l'administration fiscale.

A.2. Elles soutiennent que le fait que l'article 355 du CIR 1992 fixe à cet effet un délai de prescription de trois mois après que le jugement est devenu définitif, alors qu'en vertu de l'article 356 du CIR 1992, l'administration fiscale ne serait soumise à aucun délai, constitue un traitement inégal qui ne peut être justifié, de sorte que le principe d'égalité et de non-discrimination serait violé. En effet, le risque existe que, lors de l'application de la disposition en cause, l'administration fiscale ne soumette une cotisation subsidiaire au juge que longtemps après que le jugement prononçant la nullité de la cotisation initiale est devenu définitif.

A.3. Elles exposent notamment que la raison d'être des délais d'imposition trouve son origine dans le principe de la sécurité juridique. Toute procédure d'imposition en droit fiscal, sauf la disposition en cause, fixe pour ce motif un délai de forclusion strictement déterminé ou au moins déterminable dans lequel cette imposition doit être établie.

A.4. En outre, elles estiment que le juge devant lequel la cotisation subsidiaire est soumise n'est pas compétent pour apprécier si le délai raisonnable est dépassé. De surcroît, la fixation du délai qui serait « raisonnable » donnerait lieu à l'arbitraire ou, au moins, entrerait en conflit avec les délais de forclusion strictement déterminés. Qui plus est, l'application du principe de la sécurité juridique en matière fiscale, eu égard à la jurisprudence constante de la Cour de cassation, offrirait des garanties insuffisantes. Par conséquent, le juge ne disposerait pas de la possibilité légale de déclarer une cotisation nulle en raison d'un dépassement du délai raisonnable.

A.5. Enfin, les parties défenderesses devant le juge *a quo* font valoir que la disposition en cause peut également être interprétée d'une autre manière et que cette interprétation serait conforme à la Constitution. Cette interprétation implique que l'administration fiscale ne peut soumettre la cotisation subsidiaire au juge saisi de l'affaire qu'au cours de l'instance durant laquelle il sera statué sur la nullité de la cotisation. Dans cette interprétation, il serait justifié que la disposition en cause ne fixe aucun délai, dès lors que le juge, et non l'administration fiscale, reste maître de l'instance.

*Position du Conseil des ministres*

A.6. Le Conseil des ministres soutient en ordre principal que les catégories en cause ne sont pas comparables. En effet, les délais strictement définis aux articles 353, 354 et 355 du CIR 1992 ne seraient pas comparables au « délai raisonnable » dans lequel la disposition en cause doit être appliquée. En outre, les premières dispositions citées ne sont applicables qu'au cours de la phase administrative, alors que la disposition en cause s'applique uniquement lors de la phase judiciaire initiée par le contribuable. Tandis qu'une phase est régie par le droit fiscal, l'autre phase est soumise au droit judiciaire.

A.7.1. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres fait valoir que la distinction litigieuse peut être objectivement justifiée. L'absence de délai dans la disposition en cause serait justifiée par le fait qu'il faut éviter que certains contribuables ne se soustraient à une cotisation qui est néanmoins exigible.

A.7.2. En outre, le Conseil des ministres souligne l'objectif d'accélérer la procédure autant que possible. Au lieu de faire recommencer la procédure à zéro, l'administration fiscale doit soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge, de sorte qu'au moins la phase de réclamation administrative soit omise.

A.8. De surcroît, le Conseil des ministres soutient que les conséquences de la procédure litigieuse sont proportionnées étant donné que, lors de l'application de la disposition en cause, l'administration fiscale ne peut attendre indéfiniment avant de soumettre au juge une cotisation subsidiaire. Le délai qui est nécessaire pour établir une cotisation subsidiaire diffère selon les circonstances de la cause, mais dans la mesure où un juge intervient toujours dans la procédure litigieuse, celui-ci appréciera généralement si les exigences du délai raisonnable ont été satisfaites.

Qui plus est, le Conseil des ministres estime qu'il peut être intéressant, dans certains cas, qu'une concertation ait lieu entre le contribuable et l'administration fiscale, ce qui serait plus difficile si un délai de forclusion existait.

A.9. Enfin, le Conseil des ministres souligne que la disposition en cause offre effectivement le choix à l'administration fiscale d'établir une cotisation subsidiaire, soit dans le cadre de la procédure initiale, soit dans le cadre d'une nouvelle procédure devant le même juge. En effet, un texte de loi clair ne peut être interprété à la lumière de ses travaux préparatoires. Selon le Conseil des ministres, aucune des deux procédures ne porte atteinte au principe d'égalité et de non-discrimination.

- B -

B.1.1. Les articles 353, 354 et 359 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) constituent le droit commun des délais d'imposition en matière fiscale.

L'article 353 du CIR 1992 dispose :

« L'impôt dû sur la base des revenus et des autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311, est établi dans le délai fixé à l'article 359, sans que ce délai puisse être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue au service de taxation compétent.

Par dérogation à l'alinéa 1er, le délai fixé à l'article 359 ne peut pas être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la proposition d'imposition visée à l'article 306 est envoyée au contribuable ».

L'article 354 du CIR 1992 dispose :

« En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359 être établi pendant trois ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

Ce délai est prolongé de deux ans en cas d'infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

Le précompte immobilier, l'amende administrative, et, dans la mesure où ils ne sont pas payés dans le délai prévu à l'article 412, le précompte mobilier et le précompte professionnel peuvent également être établis dans le délai fixé aux deux alinéas qui précèdent.

Lorsque le contribuable ou le conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, a introduit une réclamation conformément aux articles 366 et 371, dans le délai de 3 ans prévu à l'alinéa 1er, ce délai est prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du directeur ou du fonctionnaire délégué sans que cette prolongation puisse être supérieure à six mois ».

L'article 359 du CIR 1992 dispose :

« L'exercice d'imposition commence le 1er janvier et finit le 31 décembre suivant.

Toutefois, l'impôt dû pour un exercice d'imposition peut être valablement établi jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition ».

B.1.2. Dès lors qu'il estimait que l'annulation, soit par le directeur régional, soit par le juge, de la cotisation initiale ne peut avoir pour effet d'exempter certains contribuables des impôts dont ils sont redevables, le législateur a prévu à l'article 32 de la loi du 20 août 1947 « apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux

impôts directs » que l'administration fiscale peut établir dans ces cas une nouvelle cotisation ou une cotisation subsidiaire.

Si le « directeur des contributions » annulait la cotisation, l'administration fiscale avait le choix entre établir une nouvelle cotisation ou soumettre une cotisation subsidiaire à la cour d'appel. Si le juge annulait la cotisation, seule subsistait la possibilité d'une cotisation subsidiaire.

La disposition a été ultérieurement reprise dans les articles 260 et 261 du CIR 1964, actuellement les articles 355 et 356 du CIR 1992.

B.1.3. Il s'agit d'une obligation pour l'administration fiscale dès que les conditions prescrites à cet égard sont remplies, étant donné qu'elle n'est pas libre de renoncer au recouvrement des impôts dus (Cass., 5 septembre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 22).

B.1.4. Depuis la réforme de la procédure fiscale effectuée par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux fiscal, la possibilité de choix de l'administration fiscale est limitée : la nouvelle cotisation prévue à l'article 355 du CIR 1992 ne peut désormais être établie que lorsque le directeur régional annule la cotisation initiale, tandis que la cotisation subsidiaire prévue à l'article 356 du CIR 1992 - la disposition en cause - ne peut être appliquée que si le juge annule la cotisation initiale.

L'article 355 du CIR 1992 dispose :

« Lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice.

Lorsque l'imposition annulée a donné lieu à la restitution d'un crédit d'impôt, d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors de l'établissement de la nouvelle cotisation de remplacement ».

L'article 356 du CIR 1992 dispose :

« 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.2.1. Cette possibilité de réimposition est, selon le législateur, justifiée en ce qu'il « est de justice élémentaire que tout contribuable paie sa redevance à l'Etat même si l'agent de l'administration a commis quelque erreur de procédure » (*Doc. parl.*, Chambre, 1946-1947, n° 407, p. 59).

De même, « [lorsque] l'administration a commis une erreur dans l'application des lois, la juste répartition des charges fiscales ne doit pas en être influencée, sauf si le contribuable a acquis le bénéfice de la forclusion » (*Doc. parl.*, Chambre, 1946-1947, n° 59, pp. 24-25).

B.2.2. Dans son arrêt n° 211/2004 du 21 décembre 2004, la Cour a jugé que, eu égard aux objectifs décrits en B.2.1, l'article 355 du CIR 1992 ne viole pas le principe d'égalité et de non-discrimination dans la mesure où cette disposition autorise l'administration fiscale à rectifier ses erreurs, tandis que le contribuable ne dispose pas de cette possibilité.

B.3.1. En l'espèce, ce n'est pas l'existence même de la possibilité de réimposition qui est en cause, mais la distinction relative aux délais de forclusion entre, d'une part, la nouvelle cotisation établie en vertu de l'article 355 du CIR 1992 et, d'autre part, la cotisation subsidiaire établie en vertu de la disposition en cause.

En effet, l'article 355 du CIR 1992 prévoit que l'administration fiscale dispose d'un délai de trois mois à partir de « la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice ». En revanche, en vertu de la disposition en cause, l'administration fiscale n'est tenue à aucun délai de forclusion et elle peut même soumettre au juge la cotisation subsidiaire « en dehors des délais prévus aux articles 353 et 354 ».

B.3.2. Or, le contribuable dont la cotisation initiale a été annulée par le juge ne se trouve pas dans une situation essentiellement différente de celle du contribuable dont la cotisation initiale a été annulée par le directeur régional. En effet, cette annulation intervient dans les deux cas en raison de vices de forme qui ne sont pas imputables au contribuable; dans les deux cas, l'initiative revient à l'administration fiscale et il existe un objectif légitime de recouvrer l'impôt exigible.

B.4.1. L'administration fiscale utilise deux techniques pour établir la cotisation subsidiaire visée à la disposition en cause. La première technique consiste à soumettre une cotisation subsidiaire au contrôle du juge au cours de l'instance durant laquelle il est statué sur la nullité de la cotisation initiale, soit par la voie d'une action reconventionnelle, soit après un jugement interlocutoire annulant la cotisation. La seconde technique consiste en ce que l'administration fiscale soumet, après le jugement définitif qui annule la cotisation initiale, une cotisation subsidiaire au même juge dans le cadre d'une nouvelle instance.

B.4.2. Si, comme en l'espèce, l'administration fiscale attend jusqu'à ce qu'un jugement définitif ait été prononcé dans le litige initial et établit une cotisation subsidiaire dans le cadre d'une nouvelle procédure, elle décide de manière discrétionnaire du délai applicable à cette fin. Dans cette hypothèse, il convient d'examiner s'il existe une justification raisonnable à l'absence de délai de forclusion dans lequel la cotisation subsidiaire doit être soumise au juge.

B.5. L'objectif de la procédure de la cotisation subsidiaire consiste, comme le Conseil des ministres l'indique également, en « une accélération maximale de la procédure de manière à ce que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, p. 162).

C'est la raison pour laquelle la cotisation subsidiaire est immédiatement soumise à l'appréciation du juge qui a annulé la cotisation initiale, de sorte que la phase de recours administratif soit omise. Dans cette mesure, les deux techniques décrites en B.4.1 satisfont à l'objectif d'économie de procédure.

B.6.1. L'absence de tout délai d'imposition, comme dans la disposition en cause, a pour effet que le principe de la sécurité juridique est violé, puisque le contribuable demeure indéfiniment dans l'incertitude en ce qui concerne l'exercice d'imposition concerné, sans disposer de la possibilité de faire accélérer la procédure.

B.6.2. Par conséquent, dans l'interprétation selon laquelle la cotisation subsidiaire peut, dans le cadre d'une nouvelle procédure, être soumise en dehors de tout délai au juge qui a annulé la cotisation initiale, la disposition en cause viole le principe d'égalité et de non-discrimination, de sorte que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

B.7.1. Toutefois, la disposition en cause est susceptible de recevoir une autre interprétation. Ainsi qu'il a été constaté en B.4.1, l'administration fiscale peut également soumettre la cotisation subsidiaire précitée au juge pendant l'instance au cours de laquelle il est statué sur la nullité de la cotisation initiale. Il ressort des travaux préparatoires qu'il s'agit de l'interprétation que le législateur de 1999 avait en vue :

« Que l'on soit devant le tribunal de première instance ou devant la cour d'appel, si le tribunal ou la cour considère que la cotisation est nulle, il ou elle rend un jugement interlocutoire. A ce moment-là, l'administration, plutôt que de recommencer la procédure à zéro en enrôlant une nouvelle cotisation, soumettra une cotisation subsidiaire à l'appréciation du tribunal. Le fil rouge de tous les amendements déposés par le gouvernement [est de] provoquer une accélération maximale de la procédure de manière à ce que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, pp. 161-162).

B.7.2. Si l'administration fiscale fait usage de la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire au cours du litige initial, elle doit le faire dans un délai déterminé, à savoir avant la clôture des débats. Etant donné que, dans cette hypothèse, l'affaire reste pendante devant le juge, qui doit prendre en considération le principe général selon lequel une décision définitive doit être prise dans un délai raisonnable, il est justifié que la disposition en cause ne prévoit aucun délai de forclusion pour l'administration fiscale.

B.7.3. Dans cette interprétation, le principe d'égalité et de non-discrimination n'étant pas violé, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprété en ce sens qu'il permet à l'administration fiscale de soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge dans le cadre d'une nouvelle instance, l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

- Interprété en ce sens qu'il permet uniquement à l'administration fiscale de soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge au cours de l'instance durant laquelle il est statué sur la nullité de la cotisation initiale, 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 néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 20 octobre 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt