

Numéro du rôle : 5552

Arrêt n° 161/2013
du 21 novembre 2013

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 378 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 380 de la loi-programme du 27 décembre 2004, posée par la Cour de cassation.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 20 décembre 2012 en cause de la SA « Les Studios américains » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 11 janvier 2013, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 378 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui impose que le pourvoi en cassation d'un contribuable contre un arrêt rendu en matière d'impôts sur les revenus soit formé par une requête signée par un avocat mais laisse intact le droit du fonctionnaire compétent de l'administration des contributions directes de signer lui-même pareille requête, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 18 septembre 2013 :

- a comparu Me G. de Foestraets, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me A. De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et E. Derycke ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Les Studios américains » a dirigé un pourvoi en cassation contre l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles rendu, le 1er février 2012, en matière d'impôts sur les revenus. La requête introduisant ce pourvoi n'était pas signée par un avocat.

L'Etat belge, défendeur en cassation, a opposé une fin de non-recevoir à ce pourvoi, déduite de ce que la requête en cassation n'était pas signée par un avocat.

L'article 378 du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose que « la requête introduisant le pourvoi en cassation et la réponse au pourvoi peuvent être signées et déposées par un avocat ».

La Cour de cassation avait déjà déduit de cette disposition que le contribuable ne peut signer lui-même son pourvoi en matière fiscale mais que le pourvoi de l'Etat pouvait, quant à lui, être introduit sans le recours à un avocat. Dans son arrêt du 20 décembre 2012, la Cour de cassation confirme expressément cette jurisprudence.

La demanderesse en cassation, en l'espèce le contribuable, ayant fait valoir qu'en soumettant ainsi la recevabilité du pourvoi du contribuable à une condition qui ne s'applique pas à l'administration, la loi violerait les articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour de cassation a posé à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

Le Conseil des ministres rappelle tout d'abord que, selon la Cour de cassation, c'est seulement sur la base de l'article 378 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), tel que celui-ci a été modifié par l'article 34 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, et non sur la base de l'article 379 du même Code, tel qu'il a été introduit par la loi du 10 décembre 2001 « modifiant divers codes fiscaux, en ce qui concerne le pourvoi en cassation et la représentation de l'Etat devant les cours et tribunaux », qu'une différence de traitement entre l'Etat et le contribuable peut être constatée : seul le contribuable, à la différence de l'Etat, doit, dans la matière des impôts sur les revenus, déposer une requête en cassation signée par un avocat.

Par un arrêt du 16 novembre 2006 (*Pas.*, 2006, I, n° 569), la Cour de cassation, appelée à se prononcer sur la fin de non-recevoir opposée au pourvoi du fisc signé par un fonctionnaire, a jugé qu'il découle de l'article 378 nouveau du CIR 1992 et des travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999 qu'en matière d'impôts sur les revenus, le demandeur en cassation peut être représenté par un avocat, qui ne doit pas être un avocat à la Cour de cassation, mais que cette disposition « laisse intact le droit du fonctionnaire compétent de l'administration des contributions directes de signer et de déposer lui-même une requête en cassation ».

Si les travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999 laissent entendre qu'un pourvoi peut éventuellement être introduit en personne par le contribuable, la Cour de cassation a, par un arrêt du 9 mars 2006 (*Pas.*, 2006, I, n° 143), déduit du texte de l'article 378 nouveau du CIR 1992 qu'en matière d'impôts sur les revenus la requête en cassation du contribuable doit être signée et déposée par un avocat.

Par contre, s'appuyant sur l'article 379 du CIR 1992 suivant lequel « dans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt, la comparution en personne au nom de l'Etat peut être assurée par tout fonctionnaire d'une administration fiscale », la Cour de cassation a estimé que le pourvoi en cassation de l'Etat peut être signé par un fonctionnaire.

En raison du caractère extraordinaire du pourvoi en cassation qui n'est pas un troisième degré de juridiction, un avocat est mieux armé que le contribuable pour rechercher et présenter les moyens de cassation et indiquer les dispositions légales violées. Celui qui a l'obligation de faire appel à un avocat pour introduire le pourvoi n'est donc certainement pas défavorisé ou dans une situation d'inégalité par rapport à l'Etat qui a la faculté de signer et de déposer lui-même un pourvoi en cassation.

A la différence du contribuable, l'Etat, et en particulier l'administration fiscale, dispose la plupart du temps des compétences techniques nécessaires pour la préparation et l'introduction d'un pourvoi en cassation en matière fiscale. Le législateur a dès lors pu raisonnablement considérer qu'il était disproportionné de lui imposer dans tous les cas l'intervention d'un avocat pour la signature et le dépôt de son pourvoi dès lors que, compte tenu de sa situation objectivement différente de celle du contribuable, l'administration fiscale a, le cas échéant, les compétences techniques nécessaires pour introduire un pourvoi en cassation répondant aux prescriptions très strictes des articles 1080 et suivants du Code judiciaire.

Il en résulte qu'en imposant que le pourvoi en cassation d'un contribuable contre l'arrêt rendu en matière d'impôts sur les revenus soit formé par une requête signée par un avocat, mais en laissant par ailleurs intact le droit du fonctionnaire compétent de l'Administration des contributions directes de signer lui-même pareille requête, l'article 378 du Code des impôts sur les revenus 1992 a certes créé une différence de régime entre l'Etat et le contribuable, mais qui n'est cependant pas dénuée de justification raisonnable.

Subsidiairement, à suivre les travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999 précitée, l'article 378 du CIR 1992 n'imposait pas que le contribuable soit représenté par un avocat. Dans une lecture similaire de l'article 378 nouveau (« peuvent être déposées par un avocat »), le contribuable est comme par le passé autorisé

à signer et déposer seul sa requête en cassation et il n'y a aucune différence de traitement entre lui et l'administration fiscale.

Le Conseil des ministres en conclut que la question préjudicielle appelle une réponse négative, que la Cour adopte la position qu'il soutient à titre principal ou qu'elle adopte celle qu'il soutient à titre subsidiaire.

- B -

B.1.1. L'article 378 du Code des impôts sur les revenus (CIR 1992), tel qu'il a été modifié par l'article 380 de la loi-programme du 27 décembre 2004, dispose :

« La requête introduisant le pourvoi en cassation et la réponse au pourvoi peuvent être signées et déposées par un avocat ».

B.1.2. La disposition précitée a complété l'article 378 du CIR 1992, tel qu'il avait été introduit par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, lequel prévoyait seulement que la « requête » pouvait être signée par un avocat.

B.2. La Cour de cassation demande à la Cour si la disposition en cause viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, selon la juridiction *a quo*, elle « impose » que le pourvoi en cassation d'un contribuable contre un arrêt rendu en matière d'impôts sur les revenus soit formé par une requête signée par un avocat, tout en laissant intact le droit du fonctionnaire compétent de l'administration fiscale de signer lui-même pareille requête.

B.3. Par l'arrêt de renvoi, la Cour de cassation a jugé :

« Dérogeant à l'article 1080 du Code judiciaire dans la mesure où celui-ci prescrit que la requête en cassation soit signée, tant sur la copie que sur l'original, par un avocat à la Cour de cassation, [l'article 378 du Code des impôts sur les revenus], qui laisse d'ailleurs intact le droit du fonctionnaire compétent de l'administration des contributions directes de signer lui-même une requête en cassation, impose que la requête par laquelle un contribuable défère à la censure de la Cour [de cassation] un arrêt rendu en matière d'impôts sur les revenus soit signée par un avocat ».

C'est dans cette interprétation que la Cour répond à la question préjudicielle.

B.4. Au cours des travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999 précitée, le ministre des Finances a justifié l'amendement gouvernemental à l'origine de la disposition susvisée en ces termes :

« [...] la procédure de pourvoi en cassation pourra dorénavant être initiée sans l'intervention d'un avocat à la Cour de cassation (cf. l'amendement n° 78 déposé au Sénat par le gouvernement - *Doc.* n°s 1-9661/7 et 11, p. 170). Il s'agit de faciliter l'accès des contribuables à tous les niveaux de juridiction. Le projet étend par ailleurs aux différents types d'impôt la possibilité qu'a aujourd'hui l'Administration des Contributions directes de se pourvoir en cassation sans faire appel à un avocat » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, pp. 19, 20 et 35).

B.5.1. Le législateur a ainsi pu estimer qu'il y avait lieu de déroger, en matière d'impôts, à l'obligation de recourir au ministère d'un avocat à la Cour de cassation.

B.5.2. Le pourvoi en cassation est une voie de recours extraordinaire qui permet à une partie de demander l'annulation, pour contravention à la loi ou pour violation des formes, soit substantielles, soit prescrites à peine de nullité, d'une décision rendue en dernier ressort. La requête introductive de ce recours doit contenir, sans qu'il soit possible de la compléter ou de la modifier par la suite, l'exposé des moyens du demandeur, l'indication des dispositions légales violées et les effets recherchés par le pourvoi. Sans préjudice de l'article 26, § 4, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la Cour de cassation ne soulève pas de moyen d'office en matière fiscale.

B.5.3. En raison de la complexité de cette matière mais aussi dans le souci d'éviter que la Cour de cassation ne soit saisie d'un grand nombre de recours irrecevables ou manifestement dénués de tout fondement, il est justifié d'imposer que la requête du contribuable soit signée et déposée par un avocat.

B.6. Par ailleurs, l'article 379, introduit dans le Code des impôts sur les revenus 1992 par la loi du 10 décembre 2001 « modifiant divers codes fiscaux, en ce qui concerne le pourvoi en cassation et la représentation de l'Etat devant les cours et tribunaux », dispose :

« Dans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt, la comparution en personne au nom de l'Etat peut être assurée par tout fonctionnaire d'une administration fiscale ».

B.7. Par son arrêt n° 34/2003 du 12 mars 2003, la Cour a jugé :

« B.2.7. Le choix d'une représentation de l'Etat par tout fonctionnaire de l'administration fiscale a été justifié par le souci d'instaurer une unité de gestion de la taxation et du contentieux et de confier aux agents taxateurs la responsabilité du contentieux issu de leurs redressements en les chargeant de défendre eux-mêmes leurs dossiers devant le tribunal (*Doc. parl.*, Chambre, Doc 50 0176/002, p. 2). Ce choix permettait de mettre fin aux controverses sur la manière pour l'Etat de comparaître en personne et d'alléger la procédure devant le tribunal, une formation complémentaire devant permettre aux fonctionnaires de faire face à leurs nouvelles attributions (*Doc. parl.*, Chambre, Doc 50 0176/003, p. 5).

B.2.8. Si la disposition attaquée étend la possibilité pour l'Etat de comparaître ' en personne ' dans les litiges fiscaux, elle ne remet pas en cause le principe du monopole de plaidoirie des avocats. Il fut d'ailleurs précisé que, pour les cas complexes mettant en cause des questions de principe ou des enjeux particulièrement importants, le ministre désigne, à la demande de l'administration, des avocats pour représenter l'Etat et qu'il s'agit ' uniquement de permettre que des fonctionnaires représentent le département dans des cas moins complexes ' (*Doc. parl.*, Sénat, 2001-2002, n° 2-865/3, p. 3).

B.3. Il ressort de ces éléments que, en disposant que, dans les litiges fiscaux, l'Etat pouvait être représenté par des fonctionnaires - ce qui est généralement admis en toute matière devant les juridictions chargées du contrôle objectif de légalité et de constitutionnalité -, le législateur a pris une mesure pertinente et qui est dans un rapport raisonnable de proportionnalité avec l'objectif poursuivi ».

B.8. Même si l'article 378 en cause ne concerne pas la comparution du fonctionnaire compétent de l'administration fiscale, il peut être admis, pour des motifs similaires, que ce fonctionnaire, spécialisé en la matière, notamment en raison de sa formation complémentaire, puisse signer lui-même une requête en cassation. En outre, la mesure en cause ne porte pas une atteinte disproportionnée aux droits du contribuable puisque, si elle ne lui permet pas de

signer lui-même une telle requête, elle le dispense néanmoins de l'obligation, pourtant de règle dans les matières non pénales, de recourir au ministère d'un avocat à la Cour de cassation.

B.9. La différence de traitement n'est pas sans justification raisonnable et la question préjudicielle appelle dès lors une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En ce qu'il impose que le pourvoi en cassation d'un contribuable contre un arrêt rendu en matière d'impôts sur les revenus soit formé par une requête signée et déposée par un avocat, l'article 378 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 380 de la loi-programme du 27 décembre 2004, 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 constitutionnelle, à l'audience publique du 21 novembre 2013.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels