

Numéro du rôle : 7217
Arrêt n° 123/2020 du 24 septembre 2020

## ARRÊT

---

*En cause* : le recours en annulation de l'article 19 de la loi du 2 mai 2019 « portant des dispositions fiscales diverses 2019-I. », introduit par Raf Geurts.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman et M. Pâques, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 20 juin 2019 et parvenue au greffe le 21 juin 2019, Raf Geurts, assisté et représenté par Me H. Vandebergh et Me A. Lewandowski, avocats au barreau du Limbourg, a introduit un recours en annulation de l'article 19 de la loi du 2 mai 2019 « portant des dispositions fiscales diverses 2019-I. » (publiée au *Moniteur belge* du 15 mai 2019).

Des mémoires ont été introduits par :

- Andrew Carleton Teich, en sa qualité de liquidateur *qualitate qua* de la SPRL « FLIR Systems », assisté et représenté par Me A. Huyghe et Me J. Permeke, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par A. Lauwers, conseiller au SPF Finances.

La partie requérante a introduit un mémoire en réponse.

Andrew Carleton Teich a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 17 juin 2020, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 1er juillet 2020 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 1er juillet 2020.

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. *En droit*

- A -

### *Quant au premier moyen*

A.1. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 170, § 1er, de la Constitution, avec le principe de légalité en matière fiscale, avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de prévisibilité minimale de la loi fiscale, par l'article 19 de la loi du 2 mai 2019 « portant des dispositions fiscales diverses 2019-I » (ci-après : la loi du 2 mai 2019), en ce que, dans des litiges fiscaux pendants, cet article donne un fondement à une cotisation subsidiaire qui, sans cela, n'aurait pas de fondement légal.

A.2.1. La partie requérante expose que la disposition attaquée est une conséquence directe de plusieurs arrêts de la Cour d'appel d'Anvers, par lesquels celle-ci a annulé des cotisations à l'impôt des sociétés au motif qu'elles avaient été établies à l'égard de sociétés déjà liquidées et non à l'égard du liquidateur *qualitate qua* de ces sociétés. La Cour d'appel a rouvert les débats dans ces affaires, afin de permettre à l'administration fiscale d'établir une cotisation subsidiaire, en application de l'article 356 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : le CIR 1992).

L'article 356 du CIR 1992 prévoit toutefois que la cotisation subsidiaire doit être établie à l'égard du même redevable. En conséquence, la cotisation subsidiaire serait entachée de la même erreur de forme que la cotisation annulée. Certes, l'article 357 du CIR 1992 précise les personnes qui doivent être assimilées au redevable concerné, mais cette disposition ne faisait aucune mention du liquidateur *qualitate qua*.

C'est pour cette raison que la disposition attaquée complète l'article 357 du CIR 1992 par une nouvelle catégorie de redevables assimilés, à savoir « le liquidateur de la personne morale dont la liquidation a été clôturée, en cette qualité, ou, à défaut, les personnes considérées comme liquidateurs en vertu de la partie 1re, livre 2, titre 8 du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2:143, du même Code ».

A.2.2. Dès lors que la loi du 2 mai 2019 ne règle pas l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, cette dernière est entrée en vigueur le 25 mai 2019, soit le dixième jour après sa publication au *Moniteur belge*. Dans l'interprétation que lui donne la partie requérante, elle devait donc être appliquée à partir de cette date dans les litiges pendants dans lesquels la cotisation fiscale initiale avait été annulée et dans lesquels le délai pour l'établissement d'une cotisation subsidiaire courait encore.

La situation juridique des liquidateurs *qualitate qua* qui, après l'annulation d'une cotisation qui avait été établie à l'égard d'une société déjà liquidée, pouvaient partir de l'idée que cette annulation avait fixé leurs droits de manière définitive, serait ainsi aggravée rétroactivement.

A.2.3. Selon la partie requérante, chaque redevable doit pouvoir déterminer, avec un degré minimum de prévisibilité, le régime fiscal qui lui sera appliqué. La disposition attaquée rend toutefois l'application de la loi fiscale imprévisible, puisqu'elle fait basculer à l'avantage du fisc des litiges fiscaux qui, en application de la législation en vigueur au moment où le litige est né, auraient certainement été tranchés en faveur du redevable. Il était en effet clair, au moment de l'annulation de la cotisation initiale, qu'aucune cotisation subsidiaire valable ne pourrait être établie. En permettant encore l'établissement d'une cotisation subsidiaire, la disposition attaquée a des répercussions sur une situation juridique qui était définitivement acquise et elle viole la confiance légitime des redevables concernés.

La disposition attaquée a en outre pour effet que le liquidateur peut encore, de nombreuses années après la liquidation, être poursuivi pour des dettes fiscales de la société liquidée qui n'ont été découvertes que lors d'un contrôle effectué par l'administration fiscale après la clôture de la liquidation et pour lesquelles l'administration a ensuite établi une cotisation à charge du mauvais redevable.

A.2.4. La partie requérante souligne qu'elle ne considère la disposition attaquée comme inconstitutionnelle qu'en ce qu'elle constitue une ingérence dans des droits acquis. Si la disposition attaquée n'était applicable qu'aux liquidations qui n'étaient pas encore clôturées à la date de son entrée en vigueur, la partie requérante souscrirait pleinement à l'objectif poursuivi par le législateur, qui consiste à éviter qu'une simple erreur de forme commise par le fisc ait pour effet d'exonérer des redevables d'un impôt dû.

A.3.1. Selon la partie intervenante, les liquidateurs *qualitate qua* qui, avant la publication de la disposition attaquée, avaient vu annuler par un juge une cotisation à l'impôt des sociétés à charge de la société qu'ils avaient liquidée pouvaient légitimement s'attendre à ce qu'aucune cotisation subsidiaire ne soit ensuite établie à leur égard. En permettant encore l'établissement de cette cotisation subsidiaire, la disposition attaquée viole cette confiance légitime. Elle porte ainsi atteinte à des droits acquis.

A.3.2. Pourtant, le fait générateur de la situation juridique concernée, à savoir la liquidation de la société, peut remonter à de nombreuses années. Il n'existe aucun motif raisonnable justifiant que, de nombreuses années après, le liquidateur *qualitate qua* de cette société puisse être confronté à une cotisation portant sur une dette fiscale de cette société, lorsqu'aucun fondement légal n'existait en ce sens au moment de la liquidation.

A.3.3. La partie intervenante indique que, par le passé, le législateur a laissé les litiges pendants intacts lorsqu'il a complété l'article 357 du CIR 1992 par une nouvelle catégorie de redevables assimilés. Ainsi, à la suite de l'avis de la section de législation du Conseil d'État, il a limité le champ d'application *ratione temporis* de l'article 357, 3°, du CIR 1992, inséré par la loi du 11 décembre 2008, aux opérations de fusion ou aux transferts postérieurs à son entrée en vigueur.

Selon la partie intervenante, le législateur aurait aussi dû, en l'espèce, limiter l'extension de la catégorie des redevables assimilés par l'article 357, 5°, du CIR 1992 aux liquidations qui ont été clôturées à partir du 25 mai 2019, en laissant intacts des litiges pendants relatifs à des sociétés déjà liquidées depuis longtemps.

A.4.1. Le Conseil des ministres souligne l'objectif poursuivi par la cotisation subsidiaire visée à l'article 356 du CIR 1992. Il s'agit d'éviter qu'un redevable échappe à l'impôt qu'il doit pour la seule raison que l'administration fiscale a commis une erreur de forme. Sans cela, la collectivité serait privée de moyens financiers qui lui sont dus.

A.4.2. Selon le Conseil des ministres, le redevable ne peut puiser dans l'annulation d'une cotisation fiscale aucun droit autre que celui que la cotisation initiale ne puisse plus avoir d'effets juridiques. Les articles 356 et 357 du CIR 1992 permettent en effet à l'administration fiscale de soumettre une cotisation subsidiaire au juge. Les liquidateurs *qualitate qua* qui ont vu annuler une cotisation fiscale établie à l'égard de la société liquidée savaient dès lors que l'administration fiscale établirait une cotisation subsidiaire. Il ne saurait donc être question de droits acquis. En effet, l'annulation d'une cotisation, pour une raison autre que la prescription, ne fait pas naître le droit intangible de ne plus être à nouveau soumis à une cotisation, pour autant que l'administration fiscale rectifie à cet égard l'illégalité constatée.

A.4.3. Selon le Conseil des ministres, la disposition attaquée suit les règles normales relatives à l'entrée en vigueur de lois, puisqu'elle est entrée en vigueur le dixième jour après sa publication au *Moniteur belge*. En tant que règle de procédure, elle est, à partir de ce moment, immédiatement applicable à tous les litiges pendants dans lesquels le délai pour l'établissement d'une cotisation subsidiaire n'a pas encore expiré.

Cette entrée en vigueur ne porte nullement atteinte aux droits de la partie requérante, dès lors que la cotisation subsidiaire doit être soumise au juge qui a annulé la cotisation initiale.

A.4.4. Selon le Conseil des ministres, la disposition attaquée ne porte pas non plus atteinte au principe de prévisibilité minimale des impôts. Ce principe a uniquement trait au régime fiscal applicable. La disposition attaquée ne viole pas ce principe, puisqu'elle ne modifie ni la matière imposable, ni la base imposable, ni le taux d'imposition.

#### *Quant au deuxième moyen*

A.5. Le deuxième moyen est pris de la violation, par la disposition attaquée, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la non-rétroactivité des lois et avec l'article 2 du Code civil, en ce qu'elle a une incidence rétroactive sur des litiges pendants. Le moyen est subdivisé en deux branches.

A.6.1. Dans la première branche, la partie requérante fait valoir que la disposition attaquée a un effet rétroactif, dès lors qu'elle a une incidence sur les effets de décisions judiciaires par lesquelles une cotisation initiale avait été annulée avant l'entrée en vigueur de cette disposition, à un moment où l'établissement d'une cotisation subsidiaire valable n'était pas possible.

A.6.2. Dans la seconde branche, la partie requérante fait valoir que cette ingérence rétroactive dans des litiges pendants n'est pas justifiée par des circonstances exceptionnelles ou par des motifs impérieux d'intérêt général. La disposition attaquée n'aurait pas été nécessaire si l'administration fiscale avait appliqué correctement les principes de base de la législation sur les sociétés. En outre, il ressort de la jurisprudence constante de la Cour européenne des droits de l'homme que des motifs purement budgétaires ne sauraient suffire à justifier une intervention rétroactive dans des litiges pendants.

Selon la partie requérante, le nouvel article 357, 5°, du CIR 1992 ne sera d'ailleurs pas appliqué dans le futur, puisque l'administration fiscale ne commettra sans doute plus la même erreur. Ceci démontre que la disposition attaquée ne vise qu'à trancher plusieurs litiges fiscaux pendants à l'avantage du fisc.

A.7. La partie intervenante fait valoir que la disposition attaquée a un effet rétroactif, puisqu'elle lie des effets à des faits qui étaient déjà accomplis avant son entrée en vigueur. Cet effet rétroactif n'est pas justifié par des motifs impérieux d'intérêt général, dès lors qu'il est uniquement dicté par l'objectif de saper une jurisprudence établie de la Cour d'appel d'Anvers.

A.8. Le Conseil des ministres soutient que la disposition attaquée n'a pas un effet rétroactif, puisqu'elle suit le cours normal de l'entrée en vigueur d'une législation nouvelle. Le critère de rattachement en ce qui concerne l'effet intertemporel de la disposition attaquée n'est pas la liquidation de la société, mais la date à laquelle la cotisation fiscale initiale a été annulée. À partir de cette date, l'administration fiscale dispose, en vertu de l'article 356 du CIR 1992, d'un délai de six mois pour établir une cotisation subsidiaire. Les conditions d'application de cette cotisation subsidiaire doivent être appréciées au moment où l'administration fiscale établit celle-ci.

Dans la mesure où la disposition attaquée serait tout de même considérée comme étant rétroactive, le Conseil des ministres estime qu'elle n'aggrave pas la situation juridique du liquidateur *qualitate qua*, dès lors qu'elle ne lui impose pas personnellement des obligations supplémentaires. Elle n'ajoute en effet aucun élément à la base imposable. Pour le surplus, la disposition attaquée est justifiée par un objectif d'intérêt général, à savoir la volonté du législateur d'empêcher qu'une erreur de forme commise par l'administration fiscale permette à un redevable d'échapper à l'impôt qu'il doit légitimement.

#### *Quant au troisième moyen*

A.9. Le troisième moyen est pris de la violation, par la disposition attaquée, de l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, avec le principe de la sécurité juridique, avec le principe de la non-rétroactivité des lois et avec l'article 2 du Code civil, en ce que la disposition attaquée affecte rétroactivement des droits acquis.

A.10. Selon la partie requérante, il ressort de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qu'une disposition législative fiscale rétroactive constitue une restriction du droit au respect des biens. Une telle restriction ne saurait être justifiée par des motifs purement budgétaires.

Selon la partie requérante, la disposition attaquée viole le droit au respect des biens, pour les raisons qu'elle a déjà exposées dans le cadre des premier et deuxième moyens.

A.11. Selon la partie intervenante, la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire après l'annulation d'une cotisation fiscale initiale constitue une restriction du droit au respect des biens. Tel est d'autant plus le cas lorsqu'un redevable peut, après l'annulation de la cotisation fiscale initiale sur la base de la législation alors applicable, partir de l'idée qu'aucune cotisation subsidiaire valable ne peut être établie.

Au moment de l'annulation d'une cotisation fiscale initiale, le liquidateur *qualitate qua* ne peut pas raisonnablement prévoir que le législateur interviendra ultérieurement de manière rétroactive dans des litiges pendants pour permettre encore l'établissement d'une cotisation subsidiaire.

En outre, la disposition attaquée ne poursuit pas un objectif légitime, dès lors que la volonté de pouvoir percevoir l'impôt dû ne suffit pas à justifier une intervention législative rétroactive. Il ressort en effet de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme que des motifs purement budgétaires ne suffisent pas pour ce faire. L'effet rétroactif n'étant justifié d'aucune autre manière, la disposition attaquée viole donc le droit au respect des biens.

Selon la partie intervenante, la disposition attaquée ne pourrait être proportionnée à l'objectif poursuivi par le législateur que si elle était uniquement applicable aux liquidations clôturées après son entrée en vigueur.

A.12. Le Conseil des ministres répète que, par l'article 356 du CIR 1992, le législateur veut assurer que chaque redevable paie l'impôt qu'il doit, même si l'administration commet une faute de procédure. La disposition attaquée ne fait qu'assimiler un liquidateur *qualitate qua* à la société redevable qu'il a liquidée.

La disposition attaquée évite ainsi qu'une discrimination naisse entre les liquidateurs *qualitate qua* qui ont été mentionnés en tant que redevables dans une cotisation fiscale initiale et qui ne peuvent donc pas échapper aux impôts qu'ils doivent payer et les liquidateurs *qualitate qua* qui n'ont pas été mentionnés en tant que redevables dans la cotisation fiscale initiale et qui, pour cette seule raison, pourraient échapper aux impôts qu'ils doivent payer.

#### *Quant au quatrième moyen*

A.13. Le quatrième moyen est pris de la violation, par la disposition attaquée, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la séparation des pouvoirs, contenu dans les articles 33, 36, 37 et 40 de la Constitution, et avec le principe de l'État de droit, en ce que le législateur intervient rétroactivement dans un litige pendant.

A.14. Selon la partie requérante, la disposition attaquée est contraire au principe de la séparation des pouvoirs, en ce que le législateur rectifie rétroactivement une erreur commise par le pouvoir exécutif et exerce ainsi une influence sur l'issue d'un litige pendant entre un particulier et le pouvoir exécutif. Un tel abus de pouvoir ne saurait être admis dans un État de droit.

A.15. La partie intervenante soutient que la disposition attaquée intervient dans des litiges pendants dans lesquels le redevable avait déjà définitivement acquis certains droits. En portant atteinte à ces droits acquis et en faisant basculer le litige en faveur de l'autorité publique, la disposition attaquée viole les principes fondamentaux de l'État de droit.

A.16. Selon le Conseil des ministres, le législateur est libre de modifier ou de compléter la législation existante. En principe, une telle modification est toujours d'application immédiate. Du reste, il est également essentiel, dans un État de droit, que tous les redevables qui se trouvent dans des circonstances égales soient traités de la même manière.

Par ailleurs, la disposition attaquée n'a nullement pour effet que les cotisations fiscales initiales annulées soient encore déclarées valables. Elle a uniquement pour effet que, dans les affaires dans lesquelles le juge a rouvert les débats après l'annulation de la cotisation initiale, une cotisation subsidiaire valable peut être soumise à l'appréciation de ce juge.

#### *Quant au cinquième moyen*

A.17. Le cinquième moyen est pris de la violation, par la disposition attaquée, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe de bonne administration de la justice, en ce qu'elle porte atteinte à l'égalité des armes entre le redevable et le fisc dans un litige pendant.

A.18. Selon la partie requérante, la disposition attaquée a pour effet de porter atteinte, à l'égard d'une certaine catégorie de redevables, aux garanties d'une bonne administration de la justice qui doivent être offertes à tout citoyen. En effet, le procès n'est pas équitable pour le liquidateur *qualitate qua*, dès lors que les règles sur la base desquelles ce procès doit être mené sont modifiées au cours de celui-ci par l'une des deux parties au procès, sans que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général le justifient.

A.19. Selon la partie intervenante, la disposition attaquée viole le droit à un procès équitable dans la mesure où elle constitue une ingérence rétroactive dans des litiges pendants, sans que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général le justifient.

A.20. Le Conseil des ministres répète que la disposition attaquée est dictée par un objectif d'intérêt général. Pour cette raison, elle ne porte pas atteinte au principe de l'égalité des armes ni au droit à un procès équitable. Du reste, la cotisation subsidiaire doit toujours être soumise à l'appréciation du juge qui a annulé la cotisation initiale.

- B -

B.1.1. En vertu de l'article 133, § 1er, de l'arrêté royal du 27 août 1993 « d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 » (ci-après : l'AR/CIR 1992), les cotisations fiscales « sont portées aux rôles au nom des redevables intéressés ». Une cotisation fiscale enrôlée au nom d'une personne autre que le redevable est donc nulle (Cass., 18 juin 2009, F.08.0034.F).

Ni le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) ni l'AR/CIR 1992 ne déterminent qui est le redevable de l'impôt perçu dans le chef d'une société liquidée. Ce redevable doit dès lors être déterminé selon les règles du droit des sociétés.

B.1.2. En vertu de l'article 183, § 1er, du Code des sociétés, une société est, après sa dissolution, réputée exister pour sa liquidation. En vertu de l'article 2:76 du Code des sociétés et des associations, une société est, après sa dissolution, réputée exister pour sa liquidation jusqu'à la clôture de celle-ci. La société en liquidation conserve donc sa personnalité juridique entre la dissolution et la clôture de la liquidation.

Par contre, la clôture de la liquidation entraîne la perte de la personnalité juridique (Cass., 14 février 2012, P.11.1181.N). Une fois la liquidation clôturée, la société cesse d'exister, elle n'est plus un sujet de droit et elle n'a plus ni siège social, ni patrimoine, ni organes. Partant, elle ne peut plus être poursuivie en justice.

B.1.3. Pour protéger les droits des créanciers de la société liquidée, l'article 198, § 1er, troisième tiret, du Code des sociétés et l'article 2:143, § 1er, cinquième tiret, du Code des sociétés et des associations prévoient que les créanciers peuvent encore se retourner contre la société, en la personne de son liquidateur, dans les cinq années qui suivent la publication de la clôture de la liquidation aux annexes du *Moniteur belge*.

En vertu de ces dispositions, le liquidateur ne peut être poursuivi par les créanciers de la société qu'en sa qualité de liquidateur. Dès lors qu'une action introduite sur la base de ces dispositions est dirigée, par une fiction juridique, contre la société liquidée, pour des dettes nées à l'époque où la société existait encore, le liquidateur ne doit pas assumer ces dettes sur son patrimoine personnel.

B.1.4. Eu égard à ce qui précède, si, à la suite d'un contrôle postérieur à la clôture de la liquidation d'une société, l'administration fiscale établit une cotisation à l'impôt des sociétés à charge de la société comme redevable, elle doit enrôler cette cotisation au nom du liquidateur de cette société.

B.2.1. L'article 19, attaqué, de la loi du 2 mai 2019 « portant des dispositions fiscales diverses 2019-I. » (ci-après : la loi du 2 mai 2019) modifie l'article 357 du CIR 1992, qui fait partie des dispositions contenues dans ce Code qui règlent les délais d'imposition lors de l'établissement et du recouvrement des impôts sur les revenus.

B.2.2. La partie requérante est impliquée dans un litige qui l'oppose à l'administration fiscale dans le cadre de la liquidation d'une société. L'administration fiscale ayant enrôlé la cotisation à l'impôt des sociétés au nom de la société liquidée et non au nom du liquidateur de celle-ci, cette cotisation a été annulée par le juge.

### B.2.3. 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 le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire. Pendant ce délai de six mois qui suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation, l'administration peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

Si l'administration soumet au juge une cotisation subsidiaire dans le délai de six mois précité, par dérogation à l'alinéa premier, les délais d'opposition, d'appel et de cassation commencent à courir à partir de la signification de la décision judiciaire relative à la cotisation subsidiaire.

Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par le juge, 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 du juge.

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision du juge.

Lorsque la cotisation subsidiaire est établie dans le chef d'un redevable assimilé conformément à l'article 357, cette cotisation est soumise au juge par requête signifiée au redevable assimilé avec assignation à comparâtre ».

B.2.4. Avant l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, l'administration fiscale ne pouvait pas soumettre de cotisation subsidiaire valable au juge après l'annulation de la cotisation fiscale, pour le motif mentionné en B.2.2. L'article 356 du CIR 1992 exige en effet que la cotisation subsidiaire soit soumise à ce juge « à charge du même redevable » que la cotisation annulée. Si l'administration fiscale enrôlait une cotisation subsidiaire à charge du liquidateur, cette cotisation devrait donc être annulée pour le même vice que la cotisation initiale.

B.2.5. Si l'article 357 du CIR 1992 assimile certaines catégories de personnes au redevable de la cotisation initiale visé à l'article 356 du même Code, cette disposition n'assimilait pas la société liquidée à son liquidateur. Dans sa version applicable avant sa modification par la disposition attaquée, l'article 357 du CIR 1992 était en effet libellé comme suit :

« Pour l'application des articles 355 et 356, sont assimilés au même redevable :

1° les héritiers du redevable;

2° son conjoint;

3° selon le cas, la société qui a procédé à une fusion, scission, opération assimilée à une fusion ou autre dissolution sans partage total de l'avoir social, et la société absorbante ou bénéficiaire ou les sociétés bénéficiaires de l'opération;

4° les membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté dont le chef, le directeur, les actionnaires ou les associés ont été primitivement imposés et réciproquement ».

B.2.6. C'est pour cette raison que la disposition attaquée complète l'article 357 du CIR 1992 en assimilant le liquidateur à la personne morale liquidée, comme redevable. Le nouvel article 357, 5°, du CIR 1992 dispose :

« Pour l'application des articles 355 et 356, sont assimilés au même redevable :

[...]

5° le liquidateur de la personne morale dont la liquidation a été clôturée, en cette qualité, ou, à défaut, les personnes considérées comme liquidateurs en vertu de la partie 1<sup>re</sup>, livre 2, titre 8 du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2:143, du même Code ».

B.2.7. Dans les travaux préparatoires, la disposition attaquée est justifiée comme suit :

« Avec l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 27 juin 2017 il a été statué que les impositions effectuées au nom d'une société liquidée étaient en fait adressées à une société qui n'existait plus et que de telles impositions devaient être effectuées au nom du liquidateur, en sa qualité de liquidateur de la société liquidée. Aucun pourvoi en cassation n'était possible contre cet arrêt.

Dans l'article 355, CIR 92, la possibilité a été offerte, en cas d'annulation d'une imposition dans une décision rendue à la suite d'une réclamation, de proposer une cotisation de remplacement tenant compte du motif de l'annulation pour un motif autre que la prescription. Lorsqu'une décision judiciaire annule une imposition pour un motif autre qu'une prescription, conformément à l'article 356, CIR 92, une cotisation subsidiaire peut être soumise au juge sous la forme de conclusions. Dans les deux cas, la condition est que les nouvelles cotisations en cause doivent être établies sur la base des mêmes éléments fiscaux et à l'encontre du même contribuable. L'article 357, CIR 92 détermine qui peut être considéré comme le même contribuable.

En l'état actuel de la législation, en application de l'article 357, CIR 92, le liquidateur '*qualitate qua*' ne peut être considéré comme le même contribuable au sens des articles 355 et 356, CIR 92. Dans la loi du 11 décembre 2008 (*Moniteur belge* du 12 janvier 2009) il a déjà été inséré une disposition semblable régissant par exemple les sociétés acquises à la suite d'une fusion.

L'article 357, CIR 92 est également modifié afin d'y ajouter le liquidateur '*qualitate qua*' à la liste des personnes assimilées au contribuable dans le cadre de l'enrôlement d'une cotisation subsidiaire ou de remplacement établie suite à l'annulation d'une cotisation par une décision judiciaire ou administrative.

L'enrôlement au nom du liquidateur '*qualitate qua*' ne crée aucune obligation supplémentaire pour le liquidateur en son nom personnel » (*Doc. parl.*, Chambre. 2018-2019, DOC 54-3699, pp. 7-8).

B.2.8. Du fait de la disposition attaquée, l'administration fiscale peut désormais soumettre une cotisation subsidiaire valable à charge du liquidateur au juge qui a annulé la cotisation fiscale initiale parce qu'elle avait été enrôlée à tort au nom de la société liquidée.

B.3.1. La partie requérante et la partie intervenante souscrivent à l'objectif poursuivi par l'article 19 de la loi du 2 mai 2019. Leurs griefs se limitent à l'effet dans le temps de la disposition attaquée.

B.3.2. Le premier moyen est pris de la violation, par la disposition attaquée, des articles 10 et 11, lus en combinaison avec l'article 170, § 1er, de la Constitution, avec le principe de légalité en matière fiscale, avec le principe de sécurité juridique et avec le principe de prévisibilité minimale de la loi fiscale, en ce que, dans des litiges fiscaux pendants, cette disposition donnerait un fondement à une cotisation subsidiaire qui, sans cela, n'aurait pas de fondement légal.

Le deuxième moyen est pris de la violation, par la disposition attaquée, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la non-rétroactivité des lois et avec l'article 2 (actuellement article 1er) du Code civil, en ce qu'elle aurait une incidence rétroactive sur des litiges pendants.

Le troisième moyen est pris de la violation, par la disposition attaquée, de l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, avec le principe de la sécurité juridique, avec le principe de la non-rétroactivité des lois et avec l'article 2 (actuellement article 1er) du Code civil, en ce que la disposition attaquée affecterait rétroactivement des droits acquis.

Le quatrième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la séparation des pouvoirs et avec le principe de l'État de droit, en ce que le législateur interviendrait rétroactivement dans des litiges pendants entre des particuliers et une autorité publique.

Le cinquième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe de bonne administration de la justice, en ce que la disposition attaquée porterait atteinte à l'égalité des armes entre le redevable et le fisc dans un litige pendant.

B.3.3. Ces cinq moyens étant indissociablement liés, ils sont examinés conjointement.

B.3.4. En ce qui concerne le cinquième moyen, il y a lieu d'observer que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'est pas applicable aux litiges fiscaux non pénaux (CEDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c. Italie*). Le droit à un procès équitable est néanmoins également garanti par un principe général de droit.

B.4.1. Les opinions des parties diffèrent quant à la qualification de l'effet dans le temps de la disposition attaquée. Selon la partie requérante et la partie intervenante, elle a une incidence rétroactive sur des litiges pendants et elle affecte des droits acquis. Selon le Conseil des ministres, en revanche, elle a un effet immédiat et doit être appliquée comme règle de procédure dans des litiges pendants.

B.4.2. La disposition attaquée porte sur la désignation des catégories de redevables. Contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, elle doit être considérée comme une règle de droit fiscal matériel et non comme une règle de procédure fiscale.

B.4.3. L'effet immédiat d'une norme implique que la norme est applicable non seulement aux situations qui naissent à partir de son entrée en vigueur mais aussi aux effets futurs des situations nées sous le régime de la réglementation antérieure qui se produisent ou se prolongent sous l'empire de la réglementation nouvelle, pour autant que cette application ne porte pas atteinte à des droits déjà irrévocablement fixés.

Une règle doit être qualifiée de rétroactive si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elle est entrée en vigueur.

B.5.1. La disposition attaquée a été publiée au *Moniteur belge* du 15 mai 2019 et est entrée en vigueur le 25 mai 2019. Elle ne comporte pas de mesures transitoires.

Elle est donc applicable non seulement lorsque le juge annule une cotisation fiscale après le 25 mai 2019 parce qu'elle avait été enrôlée au nom d'une société liquidée, mais aussi dans les litiges pendants dans lesquels le juge fiscal avait déjà annulé la cotisation fiscale initiale avant le 25 mai 2019 mais dans lesquels le délai de six mois pour l'établissement d'une cotisation subsidiaire, visé à l'article 356 du CIR 1992, n'avait pas encore expiré.

B.5.2. La disposition attaquée modifie une des conditions auxquelles l'administration fiscale peut établir une cotisation fiscale subsidiaire après que le juge a prononcé la nullité totale ou partielle de l'imposition pour un motif autre que la prescription. Dans ce cas, la cause reste inscrite au rôle pendant un délai de six mois, à compter de la décision judiciaire, afin de permettre à l'administration fiscale d'établir une nouvelle cotisation. Pendant ce temps, les délais d'opposition, d'appel ou de cassation sont suspendus.

B.6.1. En ce qu'elle est applicable aux procédures dans lesquelles le juge annule la cotisation fiscale initiale après le 25 mai 2019, parce qu'elle avait été enrôlée au nom de la société liquidée, la disposition attaquée n'a pas d'effet rétroactif.

B.6.2. La disposition attaquée n'a pas non plus d'effet rétroactif lorsqu'elle est appliquée dans des affaires dans lesquelles le juge a, pour la raison précitée, annulé la cotisation fiscale initiale avant le 25 mai 2019 et dans lesquelles le délai de six mois durant lequel la cause reste inscrite au rôle n'a pas encore expiré. Dans ces affaires, le juge a prononcé un jugement interlocutoire et a donné à l'administration fiscale la possibilité de soumettre une cotisation subsidiaire à son appréciation dans ce délai, de sorte qu'aucune situation définitive de dégrèvement de l'impôt dû n'est née. L'application de la disposition attaquée n'a pas pour effet, dans ce cas, de porter atteinte à des droits irrévocablement fixés.

B.6.3. Ainsi, la disposition attaquée ne s'applique pas à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elle est entrée en vigueur et elle ne saurait être qualifiée de rétroactive.

B.6.4. Partant, les moyens ne sont pas fondés en ce qu'il est allégué que la disposition attaquée aurait une incidence rétroactive sur des litiges pendants et qu'elle porterait atteinte à des droits acquis.

B.6.5. Bien qu'elle n'ait pas d'effet rétroactif, la disposition attaquée influence l'issue de procédures judiciaires dans un certain sens.

Il appartient en principe au législateur de régler l'entrée en vigueur d'une loi nouvelle et de décider de prévoir ou non des mesures transitoires. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si la date d'entrée en vigueur établit une différence de traitement dépourvue de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte disproportionnée au principe de confiance.

Le principe de confiance est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

B.7.1. La possibilité d'établir une cotisation fiscale subsidiaire est justifiée, selon le législateur, 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).

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.7.2. Il ressort des travaux préparatoires mentionnés en B.2.7 que, par la disposition attaquée, le législateur visait à permettre la perception des impôts légalement dus et à remédier à l'insécurité juridique née d'une évolution dans la jurisprudence. Cette insécurité juridique était d'autant plus grande que la jurisprudence des juridictions fiscales ne vaut qu'entre parties.

Ni le fait que certains redevables aient pu espérer bénéficier de la jurisprudence de certaines juridictions, ni l'existence de litiges pendants n'ont en soi pour effet que le législateur serait dans l'impossibilité de protéger les intérêts des finances publiques et de remédier à une situation d'insécurité juridique.

B.7.3. Les liquidateurs visés dans la disposition attaquée ne pouvaient pas légitimement escompter qu'après l'annulation de la cotisation initiale qui avait été enrôlée à tort au nom de la société liquidée, aucune cotisation subsidiaire ne serait établie, même si une modification législative était d'abord nécessaire pour cela.

Ils pouvaient en effet raisonnablement s'attendre à ce que le législateur prenne, en raison d'une évolution dans la jurisprudence, des mesures destinées à éviter que certains contribuables jouissent d'un avantage fiscal dont d'autres contribuables seraient privés. L'établissement d'une cotisation dans les cas où l'impôt est dû en vertu de la loi constitue, pour l'administration, une obligation censée garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale et préserver les intérêts des finances publiques.

B.7.4. La disposition attaquée ne permet pas à l'administration fiscale d'ajouter des éléments à la base imposable. En vertu de l'article 356 du CIR 1992, la cotisation subsidiaire doit en effet se fonder sur « tout ou partie des mêmes éléments d'imposition » que la cotisation initiale.

Du reste, cette cotisation subsidiaire n'est pas envoyée au redevable, mais est soumise au juge qui a annulé la cotisation initiale, sous la forme de conclusions. Ce juge a pleine juridiction et vérifie non seulement si la cotisation subsidiaire satisfait à toutes les conditions de forme, mais aussi si l'impôt enrôlé est effectivement dû et si l'administration fiscale en a calculé le montant correctement.

B.7.5. Enfin, l'effet dans le temps de la disposition attaquée n'a pas des conséquences disproportionnés pour le liquidateur concerné. Elle n'est applicable qu'aux litiges futurs et aux litiges dans lesquels la cotisation initiale avait déjà été annulée avant le 25 mai 2019 mais dans lesquels le délai de six mois pour établir une cotisation subsidiaire n'avait pas encore expiré à cette date. Elle ne peut donc pas être appliquée dans les affaires dans lesquelles la cotisation initiale avait déjà été annulée plus de six mois auparavant. Elle ne peut pas non plus être appliquée dans les affaires dans lesquelles le juge avait annulé la cotisation initiale dans un jugement définitif avant cette date, avec pour argument qu'aucune cotisation subsidiaire valable n'était possible dans l'état de la législation à l'époque.

En outre, le liquidateur ne peut être poursuivi qu'en sa qualité de liquidateur. En principe, il ne doit pas assumer la dette fiscale de la société liquidée sur son patrimoine personnel. Tel ne serait le cas que si, dans le cadre d'une action en responsabilité, un juge devait constater un manquement dans son administration ou si un juge devait prononcer la nullité de la liquidation.

B.8. Les moyens ne sont pas fondés.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 24 septembre 2020.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen