Numéros du rôle : 7256, 7258, 7265,
7274, 7275 et 7348

Arrêt n° 160/2020
du 26 novembre 2020

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par la Cour d'appel d'Anvers, par le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles, par la Cour d'appel de Gand et par le Tribunal de première instance de Louvain.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

a. Par arrêt du 24 septembre 2019, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 1er octobre 2019, et par arrêt du 7 octobre 2019, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 octobre 2019, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 376, §§ 1er et 2, du CIR 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que cette disposition doit être interprétée en ce sens :

- qu'un arrêt de la Cour constitutionnelle rendu sur question préjudicielle, par lequel une norme fiscale est déclarée inconstitutionnelle dans son intégralité ou dans certaines de ses interprétations, est considéré comme un fait nouveau (et n'est donc pas considéré comme un nouveau moyen de droit ou un changement de jurisprudence) et donne donc lieu ou peut donc donner lieu à un dégrèvement d'office des surtaxes qui avaient été établies à charge du contribuable en vertu de cette norme fiscale inconstitutionnelle et

- qu'une décision des cours et tribunaux ordinaires belges par laquelle une norme fiscale est déclarée inconstitutionnelle dans son intégralité ou dans certaines de ses interprétations sur la base de l'article 159 de la Constitution, décision que l'administration fiscale a expressément admise ou à laquelle elle s'est expressément ralliée, n'est pas considérée comme un fait nouveau (et est donc considérée comme un nouveau moyen de droit ou un changement de jurisprudence) et ne donne donc pas lieu ou ne saurait donc donner lieu à un dégrèvement d'office des surtaxes qui avaient été établies à charge du contribuable en vertu de cette norme fiscale inconstitutionnelle ? ».

b. Par jugement du 30 septembre 2019, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 octobre 2019, le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution dans des circonstances telles que celles du présent litige, en ce qu'il prive du dégrèvement d'office, au sens de cette disposition législative, les redevables de l'impôt des personnes physiques à l'égard desquels des surtaxes apparaissent à la lumière d'un ou de plusieurs arrêts des cours d'appel, passés en force de chose jugée et rendus envers d'autres redevables de l'impôt des personnes physiques, dans lesquels il a été jugé *inter partes* qu'une norme juridique fiscale prévue par un arrêté du pouvoir exécutif viole le principe constitutionnel d'égalité, violation ayant été reconnue par l'administration dans une circulaire et ayant donné lieu à une modification de cette norme juridique pour l'avenir, par voie d'arrêté royal, alors que le dégrèvement d'office, au sens de la disposition législative précitée, est accordé aux redevables de l'impôt des personnes physiques à l'égard desquels les surtaxes apparaissent à la lumière d'un arrêt préjudiciel de la Cour constitutionnelle, qui constate l'inconstitutionnalité d'une disposition législative (fiscale) ? ».

c. Par deux arrêts du 22 octobre 2019, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour le 4 novembre 2019, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 376, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle cette disposition :

- interdit au directeur des contributions ou au fonctionnaire délégué par lui d'accorder d'office le dégrèvement d'une surtaxe qui apparaîtrait à la lumière d'une décision des cours et tribunaux passée en force de chose jugée qui, sur la base de l'article 159 de la Constitution, écarte l'application d'un arrêté ou d'un règlement général, provincial ou local en raison de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination,

- alors que cet article n'interdit pas au directeur des contributions ou au fonctionnaire délégué par lui d'accorder d'office le dégrèvement d'une surtaxe qui apparaîtrait à la lumière d'un arrêt de la Cour constitutionnelle jugeant, en réponse à une question préjudicielle, qu'une disposition législative est incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination ? ».

d. Par jugement du 17 janvier 2020, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 janvier 2020, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que cet article est interprété en ce sens :

1) qu'un dégrèvement d'office est refusé au contribuable à l'égard duquel ont été établies des surtaxes qui apparaissent de décisions des cours et tribunaux ordinaires passées en force de chose jugée qui constatent l'inconstitutionnalité de normes fiscales non législatives et que cette inconstitutionnalité a été reconnue par l'administration fiscale dans une circulaire et que la norme fiscale a été adaptée pour les exercices d'imposition ultérieurs;

2) qu'un dégrèvement d'office est accordé au contribuable à l'égard duquel ont été établies des surtaxes qui apparaissent d'un arrêt préjudiciel de la Cour constitutionnelle qui constate l'inconstitutionnalité d'une norme fiscale législative ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7256, 7258, 7265, 7274, 7275 et 7348 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- Ignace Noë et Marijke Le Grelle, assistés et représentés par Me M. Slegers, avocat au barreau d'Anvers (dans l'affaire n° 7256);

- Christian Mockel et Marie Caullet, assistés et représentés par Me M. Quaghebeur, avocat au barreau de Bruxelles (dans l'affaire n° 7258);

- Guy Lenaerts et Jennie Van der Tas, assistés et représentés par Me A. Visschers et Me F. Smet, avocats au barreau de Bruxelles (dans l'affaire n° 7265);

- Kate Verhelst, assistée et représentée par Me M. D'hoore et Me E. Malfait, avocats au barreau de Flandre occidentale (dans l'affaire n° 7275);

- Hendrikus Rooijackers et Inge Pastijn, assistés et représentés par Me T. Melis et Me R. Van Gael, avocats au barreau de Bruxelles (dans l'affaire n° 7348);

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me A. Dumez, avocat au barreau d'Anvers (dans toutes les affaires).

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- Christian Mockel et Marie Caullet;
- Hendrikus Rooijackers et Inge Pastijn;
- le Conseil des ministres (dans l'affaire n° 7348).

Par ordonnance du 23 septembre 2020, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé que les affaires étaient 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 7 octobre 2020 et les affaires mises en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 7 octobre 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. *Les faits et les procédures antérieures*

Les affaires n°s 7256, 7258, 7265, 7274, 7275 et 7348 portent toutes sur des demandes de dégrèvement d'office de surtaxes (article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992) qui ont été établies, dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, sur des avantages de toute nature dont les redevables ont bénéficié, à savoir la mise à disposition d'un bien immobilier par une personne morale. Les redevables concernés font valoir que la méthode d'évaluation de l'avantage de toute nature précitée utilisée dans les cotisations, réglée par l'article 18, § 3, point 2, alinéa 2, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : l'AR/CIR 92), a été déclarée inconstitutionnelle par plusieurs cours d'appel. Certains redevables font valoir en outre que l'administration fiscale s'est ralliée à ce point de vue dans une circulaire et que l'arrêté royal mentionné a quant à lui été modifié.

Toutefois, l'autorité compétente a refusé la demande de dégrèvement des surtaxes. Les redevables dans toutes les affaires ont introduit des actions contre ces refus devant le tribunal de première instance compétent et, le cas échéant, après une décision défavorable de ce tribunal, elles ont interjeté appel devant les cours d'appel.

Dans ces procédures, les redevables font respectivement valoir que les arrêts, passés en force de chose jugée, de la Cour d'appel d'Anvers et/ou de la Cour d'appel de Gand jugeant que l'article 18, § 3, point 2, alinéa 2, de l'AR/CIR 92 (la méthode d'évaluation relative à la mise à disposition précitée) viole les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination doivent être considérés comme un « fait nouveau » au sens de l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992, en vertu duquel un dégrèvement d'office peut être accordé. Dans ces procédures, il est également constaté qu'à la suite de la jurisprudence précitée des cours d'appel, l'administration fiscale a rédigé une circulaire 2018/C/57, dans laquelle elle admet l'inconstitutionnalité de l'article 18, § 3, point 2, alinéa 2, de l'AR/CIR 92 et donne l'instruction d'appliquer une autre méthode d'évaluation. Enfin, les redevables allèguent aussi que la réglementation a été adaptée à la suite des arrêts rendus par les cours d'appel.

Dans les procédures devant les juridictions *a quo*, il est fait référence à l'arrêt de la Cour n° 160/2006 du 8 novembre 2006, par lequel la Cour a jugé que, pour être compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 doit être interprété comme n'interdisant pas au directeur des contributions ou au fonctionnaire délégué par lui d'accorder le dégrèvement d'office d'une surtaxe qui apparaîtrait à la lumière d'un arrêt de la Cour constitutionnelle considérant, en réponse à une question préjudicielle, qu'une disposition législative est incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

Un débat est ensuite mené devant les juridictions *a quo* sur la question de savoir si l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 doit être interprété en ce sens que la situation dans laquelle l'inconstitutionnalité d'une norme fiscale d'exécution est constatée par des décisions de cours et tribunaux passées en force de chose jugée, auxquelles l'administration fiscale s'est ralliée par voie de circulaire, doit être considérée comme un fait nouveau, comme les arrêts de la Cour constitutionnelle rendus sur question préjudicielle.

En conséquence, les juridictions *a quo* posent à la Cour constitutionnelle les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. En renvoyant à l'arrêt de la Cour n° 160/2006 et aux commentaires dans la doctrine, les redevables dans l'affaire n° 7256 considèrent qu'eu égard à l'objectif poursuivi par le législateur, qui consiste à lutter contre les injustices fiscales, il n'existe pas de justification raisonnable quant au fait de refuser l'accès à la procédure de dégrèvement d'office à une certaine catégorie de redevables, à savoir ceux qui sont confrontés à une décision des cours et tribunaux ordinaires par laquelle une norme fiscale d'exécution a été déclarée inconstitutionnelle. Ils font valoir que l'enseignement de l'arrêt précité et l'interprétation conforme à la Constitution de l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 qu'il préconise, pour ce qui est du constat d'inconstitutionnalité d'une norme fiscale législative, doivent être étendus aux décisions des cours et tribunaux ordinaires déclarant l'inconstitutionnalité d'une norme fiscale d'exécution. Ils soutiennent que des décisions juridictionnelles constatant l'invalidité de normes fiscales doivent être considérées non pas comme une modification de la jurisprudence, mais comme un fait nouveau au sens de la disposition en cause.

Selon eux, la différence de traitement au sujet de laquelle la Cour est interrogée ne saurait être justifiée par le fait que l'inconstitutionnalité est constatée par la Cour constitutionnelle ou par les cours et tribunaux ordinaires. Ils font valoir que ni les décisions des cours et tribunaux ordinaires ni les arrêts de la Cour constitutionnelle rendus sur question préjudicielle n'ont un effet *erga omnes*.

A.1.2. En renvoyant à l'arrêt de la Cour n° 160/2006, les redevables dans l'affaire n° 7258 considèrent que l'analyse faite dans cet arrêt peut être étendue aux affaires présentement examinées. Ils soutiennent que l'effet des arrêts préjudiciels de la Cour et celui des décisions des cours et tribunaux ordinaires passées en force de chose jugée ont la même force juridique. Ils relèvent que, dans les deux cas, les décisions n'ont pas d'effet *erga omnes* et ne sont plus susceptibles de recours.

Ils concluent que l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans l'interprétation présentée par la juridiction *a quo*, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, mais qu'une autre interprétation, conforme à la Constitution, est possible, par laquelle la disposition en cause est interprétée en ce sens qu'une décision des cours et tribunaux ordinaires est considérée non pas comme un « nouveau moyen de droit » ni comme un « changement de jurisprudence », mais comme un « élément nouveau ».

A.1.3. Les redevables dans l'affaire n° 7265 estiment que les questions préjudicielles concernent deux catégories de personnes comparables, à savoir les redevables qui sont confrontés à une norme fiscale dont l'inconstitutionnalité a été constatée par les cours et tribunaux ordinaires ou par la Cour constitutionnelle et qui, en conséquence, ont payé trop d'impôts, dont ils souhaitent réclamer le remboursement. Ils soutiennent que l'objet, l'effet et la portée d'un arrêt préjudiciel de la Cour constatant l'inconstitutionnalité sont identiques à l'objet, à l'effet et à la portée d'une décision des cours et tribunaux ordinaires constatant l'inconstitutionnalité de la norme fiscale d'exécution.

Ils estiment que la différence de traitement entre redevables dont la Cour est saisie n'est pas raisonnablement justifiée et que le redevable qui est confronté à une norme fiscale d'exécution qui a été déclarée inconstitutionnelle par les cours et tribunaux ordinaires subit un préjudice. La différence de traitement ne saurait être justifiée par la nature de la juridiction constatant l'inconstitutionnalité. Ils font en outre valoir qu'une décision des cours et tribunaux ordinaires déclarant l'inconstitutionnalité d'une norme fiscale d'exécution et à laquelle l'administration fiscale s'est ralliée par voie de circulaire a elle aussi une autorité relative renforcée de chose jugée.

Ils concluent que la disposition en cause n'est pas compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination en ce qu'elle est interprétée en ce sens que les décisions des cours et tribunaux déclarant l'inconstitutionnalité d'une norme fiscale d'exécution et auxquelles l'administration fiscale s'est ralliée ne sont pas considérées comme un « fait nouveau ».

A.1.4. Les redevables dans l'affaire n° 7275 considèrent qu'en regard à l'objectif poursuivi par le législateur, qui consiste à permettre le dégrèvement d'impôts inéquitables, il n'est pas raisonnablement justifié qu'aucun dégrèvement d'office ne puisse être accordé à un redevable qui a été imposé sur la base d'une norme fiscale d'exécution déclarée inconstitutionnelle par le juge ordinaire.

A.1.5. Selon les redevables dans l'affaire n° 7348, le principe d'égalité est violé si aucun dégrèvement d'office n'est possible lorsqu'une norme fiscale d'exécution est déclarée inconstitutionnelle par les cours et tribunaux ordinaires. Il n'est pas raisonnablement justifié que les redevables soient traités différemment selon l'instance juridictionnelle qui constate l'inconstitutionnalité d'une norme fiscale.

Ils soutiennent qu'une interprétation conforme à la Constitution de la disposition en cause est possible et nécessaire. À cet égard, ils renvoient à l'arrêt de la Cour n° 160/2006, par lequel celle-ci a jugé qu'une interprétation conforme à la Constitution de la disposition en cause implique que les arrêts préjudiciels de la Cour déclarant qu'une norme fiscale législative est inconstitutionnelle doivent être considérés comme un « fait nouveau ». De manière plus générale, ils font valoir que les décisions des cours et tribunaux ordinaires, comme les arrêts de la Cour, qu'ils soient rendus sur recours en annulation ou sur question préjudicielle, jugeant que des normes ne sont pas compatibles avec la Constitution, doivent être considérées comme un « fait nouveau » au sens de l'article 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Ils concluent que l'effet des décisions juridictionnelles à l'égard des tiers est sans pertinence, étant donné que la Cour a qualifié ses arrêts, rendus sur question préjudicielle et constatant l'inconstitutionnalité d'une norme législative, de « fait nouveau ». Selon eux, la possibilité pour la Cour de maintenir ou non les effets de normes jugées inconstitutionnelles ne conduit pas à une autre conclusion.

A.2.1. Le Conseil des ministres estime que la différence de traitement en cause concerne une comparaison entre deux catégories de personnes qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes. Il soutient que, d'une part, un arrêt rendu par la Cour constitutionnelle sur question préjudicielle, constatant l'inconstitutionnalité d'une norme législative, et, d'autre part, une décision des cours et tribunaux ordinaires déclarant inconstitutionnelle une norme d'exécution, en application de l'article 159 de la Constitution, et à laquelle l'administration fiscale s'est ralliée, ne sauraient être traités de la même manière. En effet, la Cour constitutionnelle ne relève pas du pouvoir judiciaire et ses arrêts visent davantage à corriger la législation qu'à trancher un litige concret. Ces deux types de décision juridictionnelle ont des effets et des portées différents.

A.2.2. Le Conseil des ministres indique que les arrêts rendus par la Cour dans des affaires préjudicielles ont plus qu'un effet *inter partes*, alors que les cours et tribunaux ordinaires ne peuvent, conformément à l'article 6 du Code judiciaire, rendre des décisions ayant une portée générale et que ces dernières n'ont qu'un effet *inter partes*. Il observe encore à cet égard que, lorsque la Cour constate qu'une norme législative viole la Constitution, un nouveau délai prend cours pour l'introduction d'un recours en annulation de cette norme. Un arrêt rendu par la Cour sur question préjudicielle lie non seulement la juridiction qui a posé la question, mais également toute autre juridiction appelée à statuer dans la même affaire. Du reste, une juridiction saisie dans une autre affaire n'est pas tenue de demander à chaque fois à la Cour de confirmer l'inconstitutionnalité d'une norme législative que celle-ci a constatée et doit en principe se conformer à l'arrêt rendu par la Cour. Ceci explique pourquoi l'administration fiscale considère un tel arrêt de la Cour comme étant un « fait nouveau » et tente ainsi d'éviter de nouvelles procédures. Les décisions des cours et tribunaux ordinaires n'ont pas une telle portée. Selon le Conseil des ministres, le juge doit, à chaque fois, constater à nouveau l'inconstitutionnalité d'une norme d'exécution. Il considère que l'inconstitutionnalité de la norme d'exécution qui est constatée par le juge sur la base de l'article 159 de la Constitution n'est pas établie de la même manière que celle d'une norme législative qui est constatée par la Cour. Enfin, il fait également valoir que, contrairement aux cours et tribunaux ordinaires, la Cour constitutionnelle peut maintenir les effets d'une norme législative dont elle constate l'inconstitutionnalité en réponse à une question préjudicielle.

A.2.3. Le Conseil des ministres conclut que, si les situations comparées étaient traitées de la même manière, il serait porté atteinte à la séparation des pouvoirs, au principe de la légalité en matière fiscale et au principe de la sécurité juridique.

- B -

B.1.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), qui règle le dégrèvement d'office de surtaxes et qui dispose :

« § 1. Le conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou le fonctionnaire délégué par lui, accorde d'office le dégrèvement des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que de celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs, à condition que :

1° ces surtaxes aient été constatées par l'administration ou signalées à celle-ci par le redevable, par son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement ou par le codébiteur visé à l'article 2 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, dans les cinq ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi;

2° la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

§ 2. N'est pas considéré comme constituant un élément nouveau, un nouveau moyen de droit ni un changement de jurisprudence ».

B.1.2. L'article 376, § 1er, du CIR 1992 permet notamment un dégrèvement d'office de surtaxes « qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs ». Selon l'article 376, § 2, « un nouveau moyen de droit [ou] un changement de jurisprudence » n'est toutefois pas considéré comme constituant un élément nouveau et, dans un tel cas, un dégrèvement d'office n'est pas possible.

B.2.1. En réponse à une question préjudicielle relative à l'article 376, § 2, du CIR 1992, la Cour a jugé, par son arrêt n° 160/2006 du 8 novembre 2006 :

« - Interprété comme interdisant au directeur des contributions ou au fonctionnaire délégué par lui d'accorder le dégrèvement d'office d'une surtaxe qui apparaîtrait à la lumière d'un arrêt de la Cour d'arbitrage considérant, en réponse à une question préjudicielle, qu'une disposition législative est incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, l'article 376, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 33 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, viole les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution.

- Interprété comme n'interdisant pas au directeur des contributions ou au fonctionnaire délégué par lui d'accorder le dégrèvement d'office d'une surtaxe qui apparaîtrait à la lumière d'un arrêt de la Cour d'arbitrage considérant, en réponse à une question préjudicielle, qu'une disposition législative est incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, le même article 376, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution ».

B.2.2. Par le même arrêt, la Cour a également jugé qu'un arrêt statuant sur question préjudicielle n'est ni « un nouveau moyen de droit », ni un « changement de jurisprudence » et qu'il peut être considéré comme un « fait nouveau » au sens de l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992.

B.3.1. Les juridictions *a quo* interrogent la Cour sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Dans les affaires n^{os} 7256, 7265 et 7348, la Cour est également interrogée sur la compatibilité de cette disposition avec l'article 172 de la Constitution, qui garantit le principe d'égalité en matière fiscale.

B.3.2. Les questions préjudicielles visent à demander à la Cour si l'article 376 du CIR 1992 comporte une discrimination, dans l'interprétation selon laquelle un arrêt de la Cour constitutionnelle rendu sur question préjudicielle qui constate l'inconstitutionnalité d'une norme fiscale législative est considéré comme un fait nouveau susceptible de donner lieu à un dégrèvement d'office de surtaxes, alors que tel ne serait pas le cas pour :

- une décision des cours et tribunaux ordinaires par laquelle, sur la base de l'article 159 de la Constitution, une norme fiscale d'exécution est déclarée inconstitutionnelle dans son intégralité ou dans une certaine interprétation, décision à laquelle l'administration fiscale s'est expressément ralliée (affaires n^{os} 7256 et 7265);

- des arrêts des cours d'appel, passés en force de chose jugée et rendus envers d'autres redevables de l'impôt des personnes physiques, dans lesquels il a été jugé *inter partes* qu'une norme fiscale d'exécution viole le principe d'égalité, violation ayant été reconnue par l'administration dans une circulaire et ayant donné lieu à une modification de cette norme juridique pour l'avenir (affaire n^o 7258);

- une décision des cours et tribunaux passée en force de chose jugée qui, sur la base de l'article 159 de la Constitution, écarte l'application d'un arrêté ou d'un règlement général, provincial ou local en raison de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination (affaires n^{os} 7274 et 7275);

- des décisions des cours et tribunaux ordinaires passées en force de chose jugée qui constatent l'inconstitutionnalité de normes fiscales non législatives, inconstitutionnalité qui a été reconnue par l'administration dans une circulaire et qui a donné lieu à une modification de cette norme (affaire n^o 7348).

B.3.3. Dans les affaires soumises aux juges du fond, des demandes de dégrèvement d'office ont été introduites par rapport à des surtaxes qui, sur la base de l'article 18, § 3, point 2, alinéa 2, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : l'AR/CIR 1992), avaient été établies sur des avantages de toute nature, à savoir la mise à disposition d'un bien immobilier par une personne morale. Après que plusieurs cours d'appel ont écarté l'application de la disposition réglementaire précitée en raison de sa contradiction avec le principe constitutionnel d'égalité, l'administration fiscale a décidé dans la circulaire 2018/C/57 du 15 mai 2018 que l'inconstitutionnalité constatée devait disparaître et qu'en attendant une modification réglementaire, elle se conformerait à la jurisprudence précitée. L'arrêté royal du 7 décembre 2018 a modifié l'article 18, § 3, point 2, alinéa 2, de l'AR/CIR 1992, supprimant la discrimination constatée.

En ce qui concerne l'introduction d'une demande de dégrèvement de surtaxes à la suite des arrêts précités des cours d'appel, la circulaire 2018/C/57 mentionne :

« Les demandes de dégrèvement d'office introduites après l'expiration des délais de réclamation prévus par l'article 371, CIR 92 et les procédures judiciaires qui en découlent doivent en revanche être rejetées, étant donné qu'il n'est pas satisfait aux conditions de l'article 376, § 1er et § 2, CIR 92. L'article 376, § 2, CIR 92 stipule qu'un changement de jurisprudence n'est jamais considéré comme un élément nouveau » (point V.8).

B.3.4. Dans les affaires soumises aux juridictions *a quo*, les demandes de dégrèvement d'office de surtaxes ont été introduites par des redevables qui n'étaient pas parties aux affaires devant les cours d'appel précitées, mais qui font valoir que les arrêts de ces juridictions constatant l'inconstitutionnalité d'un acte administratif réglementaire doivent être considérés comme un fait nouveau. Les demandes ont toutefois essuyé un refus de l'administration fiscale, conformément à ce que prévoit la circulaire précitée, au motif que les décisions des cours d'appel sur la constitutionnalité de la disposition contestée ont été considérées comme un « changement de jurisprudence », au sens de l'article 376, § 2, du CIR 1992, et non comme un fait nouveau, au sens de l'article 376, § 1er, du CIR 1992.

B.4.1. La faculté de demander le dégrèvement d'office d'une surtaxe en alléguant un fait nouveau, telle qu'elle est organisée par l'article 376, §§ 1er et 2, du CIR 1992, trouve ses origines dans l'article 61, § 8, alinéa 1er, des lois relatives aux impôts sur les revenus, coordonnées le 15 janvier 1948.

B.4.2. L'article 61, § 8, alinéa 1er, des lois coordonnées le 15 janvier 1948 devait permettre « d'accélérer dans une certaine mesure la résorption de l'arriéré en matière de contentieux et de contribuer à l'apurement des impôts restant dus pour les exercices écoulés » (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 277, p. 1). Ce texte accordait « dans des cas réellement exceptionnels et dans un esprit d'humanité, le dégrèvement de surtaxes manifestes que le contribuable n'[avait] pu faire constater et dégrever dans les délais normaux » (*ibid.*, p. 6).

La « négligence ou l'ignorance » des redevables ne pouvaient être « considérées comme le juste motif ou la circonstance de force majeure » visés par cette disposition (*ibid.*, p. 11). Celle-ci fut présentée comme une « heureuse innovation qui permettra de redresser des situations véritablement iniques » ou comme une « disposition d'équité » (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 363, p. 5).

B.5. Aux fins de l'application de l'article 376, §§ 1er et 2, du CIR 1992, seuls les faits ou documents de nature à apporter une preuve qui n'a pas été faite antérieurement et que le redevable n'était pas en mesure de produire ou d'alléguer avant l'expiration des délais de réclamation constituent des documents ou faits nouveaux (Cass., 21 décembre 2017, F.15.0098.N). Bien que le dégrèvement d'office de surtaxes soit présenté comme une « disposition d'équité », le législateur souligne également qu'il n'est destiné qu'à des « cas réellement exceptionnels ». En effet, un redevable qui n'est pas d'accord avec une imposition établie à son nom peut, conformément aux articles 366 et suivants du CIR 1992, introduire un recours administratif auprès du conseiller général et peut aussi, le cas échéant, intenter une action devant le tribunal de première instance, avec la possibilité d'interjeter appel et de se pourvoir en cassation. En outre, une disposition réglementaire en matière fiscale qui serait contraire à la Constitution peut faire l'objet d'un recours en annulation auprès du Conseil d'État.

B.6.1. En vertu de l'article 142 de la Constitution et de l'article 26, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, il appartient exclusivement à la Cour de statuer, à titre préjudiciel et dans les limites des articles précités, sur la constitutionnalité d'une norme législative en matière fiscale.

B.6.2. Toutefois, ni les dispositions précitées ni aucune autre disposition constitutionnelle ou législative ne confèrent à la Cour le pouvoir de statuer à titre préjudiciel sur la question de savoir si un acte du pouvoir exécutif est conforme à la Constitution. Conformément à l'article 159 de la Constitution, il appartient aux cours et tribunaux ordinaires de ne pas appliquer les dispositions d'un arrêté ou d'un règlement qui ne seraient pas conformes à la Constitution.

B.6.3. Selon l'article 28 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la juridiction qui a posé une question préjudicielle, ainsi que toute autre juridiction appelée à statuer dans la même affaire sont tenues, pour la solution du litige à l'occasion duquel a été posée la question, de se conformer à l'arrêt rendu par la Cour constitutionnelle.

De plus, il ressort de l'article 26, § 2, 2°, de la même loi spéciale que, lorsqu'une question relative à la constitutionnalité d'une norme législative est soulevée devant une juridiction, cette juridiction ne doit pas poser de question préjudicielle si la Cour constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant un objet identique, à condition que la juridiction se conforme à l'arrêt rendu par la Cour. Ainsi, le juge qui est confronté à une norme législative ayant été déclarée inconstitutionnelle doit en écarter l'application ou poser une nouvelle question préjudicielle s'il estime ne pas pouvoir se conformer à l'arrêt.

B.6.4. En outre, une norme déclarée inconstitutionnelle en réponse à une question préjudicielle peut faire l'objet d'un recours en annulation introduit sur la base de l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989. Enfin, tant dans un arrêt d'annulation que dans un arrêt rendu sur question préjudicielle, la Cour peut maintenir les effets de la norme législative déclarée inconstitutionnelle, ce qui peut avoir pour effet de rendre impossible le dégrèvement d'office de surtaxes.

B.6.5. Partant, un arrêt préjudiciel de la Cour constitutionnelle, tout en ne faisant pas disparaître la disposition inconstitutionnelle de l'ordre juridique, a un effet qui dépasse le seul litige pendant devant le juge qui a posé la question préjudicielle.

B.7.1. L'article 159 de la Constitution dispose :

« Les cours et tribunaux n'appliqueront les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux, qu'autant qu'ils seront conformes aux lois ».

B.7.2. Cette disposition constitutionnelle peut uniquement entraîner l'inapplication d'un arrêté ou règlement déclaré inconstitutionnel dans le litige soumis au juge et entre les parties au procès concernées. La norme déclarée inconstitutionnelle continue d'exister et peut encore être appliquée dans un autre litige entre d'autres parties. La décision juridictionnelle a donc une autorité relative de chose jugée et s'applique *inter partes*.

B.7.3. L'article 6 du Code judiciaire dispose :

« Les juges ne peuvent prononcer par voie de disposition générale et réglementaire sur les causes qui leur sont soumises ».

B.8.1. Lorsque, dans le cadre du litige particulier dont ils sont saisis, les cours et tribunaux constatent l'inconstitutionnalité d'une disposition réglementaire en matière fiscale, les redevables impliqués dans ce litige ne peuvent pas être imposés en application de cette norme.

B.8.2. Si l'article 376 du CIR 1992 devait être interprété en ce sens qu'une telle décision des cours et tribunaux, en dehors du litige dans lequel l'inconstitutionnalité a été constatée, doit être considérée par l'administration fiscale comme un élément nouveau susceptible de donner lieu à un dégrèvement d'office de surtaxes, la décision juridictionnelle précitée se verrait attribuer une autorité qui n'est pas conforme à l'article 159 de la Constitution.

B.8.3. Par conséquent, la différence de traitement qui est soumise au contrôle de la Cour résulte d'un choix effectué par le Constituant, au sujet duquel la Cour ne peut se prononcer.

Le fait que l'administration fiscale déciderait, dans une circulaire, de supprimer pour l'avenir la discrimination constatée par les cours et tribunaux ou que les autorités adaptent la réglementation pour l'avenir ne modifie pas ce constat.

B.9. L'article 376 du CIR 1992 n'est dès lors pas incompatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle les décisions des cours et tribunaux constatant l'inconstitutionnalité d'une disposition réglementaire en matière fiscale ne constituent pas un élément nouveau qui entre en considération pour le dégrèvement d'office de surtaxes.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle les décisions des cours et tribunaux constatant l'inconstitutionnalité d'une disposition réglementaire en matière fiscale ne constituent pas un élément nouveau qui entre en considération pour le dégrèvement d'office de surtaxes.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 26 novembre 2020.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen