



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 144/2022
du 10 novembre 2022
Numéro du rôle : 7573**

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, et des juges T. Giet, J. Moerman, Y. Kherbache, E. Bribosia et W. Verrijdt, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 22 avril 2021, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 10 mai 2021, le Tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du code des impôts sur les revenus (92) viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que lorsqu'une action judiciaire est intentée et fait l'objet d'une décision qui n'est plus susceptible d'opposition ou d'appel le délai d'imposition de douze mois prend cours, alors que si et tant que le dossier répressif est classé sans suite, aucun délai d'imposition ne prend cours ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Henri Stassens, assisté et représenté par Me H. Michel, avocat au barreau de Charleroi;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me D. Heurion, avocat au barreau de Charleroi.

Le Conseil des ministres a également introduit une mémoire en réponse.

Par ordonnance du 21 septembre 2022, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet, en remplacement du juge émérite J.-P. Moerman, et J. Moerman, 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 12 octobre 2022 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 12 octobre 2022.

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*

En 2010, le procureur du Roi de Charleroi ouvre une information contre le demandeur devant la juridiction *a quo*, qui est ultérieurement classée sans suite. En avril 2011 et en mai 2014, l'administration fiscale reçoit l'autorisation de consulter ce dossier judiciaire. Selon l'administration fiscale, l'action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours des cinq années antérieures à 2010. Le 9 décembre 2014, sur le fondement de l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), l'administration fiscale envoie un avis de rectification relatif aux exercices d'imposition 2005 à 2007 (revenus des années 2004 à 2006) au demandeur et à la demanderesse devant la juridiction *a quo*, lesquels étaient mariés à l'époque des exercices d'imposition litigieux. Après l'enrôlement des suppléments d'impôt litigieux, le demandeur et la demanderesse devant la juridiction *a quo* introduisent chacun une réclamation. À la suite du rejet de leur réclamation respective par l'administration fiscale, ils saisissent la juridiction *a quo* et lui demandent notamment d'annuler les suppléments d'impôt litigieux. La juridiction *a quo* constate que l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 prévoit qu'un supplément d'impôt peut être établi lorsqu'une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action. Elle souligne que l'article 358, § 2, 2°, du CIR 1992 prévoit que ce supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle la décision dont l'action judiciaire a fait l'objet n'est plus susceptible d'opposition ou de recours. Elle constate que l'avis de rectification du 9 décembre 2014 indique que le délai de douze mois n'a pas commencé à courir et que le supplément d'impôt peut être établi dès que l'action judiciaire fait apparaître l'existence de revenus non déclarés, avant même que le délai de douze mois ait commencé à courir. Selon la juridiction *a quo*, cette interprétation que l'administration fiscale donne à l'article 358, § 2, 2°, du CIR 1992 est conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation. Elle met en évidence l'arrêt de la Cour de cassation du 23 février 2018, dont il ressort, d'une part, que l'action publique qui est intentée par le ministère public lorsqu'il ouvre une information pénale constitue une action judiciaire au sens de l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 et, d'autre part, que le classement sans suite n'est pas une « décision dont l'action judiciaire fait l'objet » au sens de l'article 358, § 2, 2°, du CIR 1992. La juridiction *a quo* pose alors la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le demandeur devant la juridiction *a quo* soutient que, si l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992 est applicable dans l'hypothèse visée par la question préjudicielle, cet article n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Il souligne qu'une information pénale constitue une action judiciaire

au sens de l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 mais qu'un classement sans suite ne constitue pas un acte juridictionnel. Par conséquent, selon lui, l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 s'applique en l'espèce, sans toutefois que le délai prévu à l'article 358, § 2, 2°, du même Code ait commencé à courir. Il en déduit que l'administration fiscale disposerait d'un délai indéfini pour établir le supplément d'impôt et que l'enrôlement dépendrait du bon vouloir de celle-ci. Se référant à l'arrêt de la Cour n° 149/2015 du 22 octobre 2015, il souligne que ces deux conséquences ne sauraient être admises. Il fait valoir que la disposition en cause traite de manière différente les contribuables qui sont concernés par une action judiciaire, selon que celle-ci fait ou non l'objet d'une décision juridictionnelle définitive. Selon lui, les deux catégories de contribuables sont manifestement comparables, dès lors qu'il s'agit de contribuables dont la situation fiscale est examinée par l'administration fiscale à la suite d'une action judiciaire. Il observe que seule la seconde catégorie de contribuables est confrontée à une situation où le délai de douze mois ne commence pas à courir.

A.1.2. Le demandeur devant la juridiction *a quo* souligne ensuite qu'une disposition légale doit être interprétée de façon à ce que son application respecte les principes constitutionnels. Selon lui, si une action judiciaire fait apparaître que des revenus n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action et si il ressort des circonstances de l'espèce que le délai en cause ne commencera jamais à courir, l'administration fiscale doit enrôler le supplément d'impôt dans les douze mois suivant le moment où elle a pris connaissance du contenu du dossier judiciaire et où elle a été avisée du classement sans suite de ce dossier. Selon lui, dans une telle situation, c'est l'article 358, § 1er, 4°, et § 2, 3°, du CIR 1992 qui est applicable. Il fait valoir que cette interprétation rejoint l'enseignement de l'arrêt de la Cour de cassation du 23 février 2018. Il observe que la Cour de cassation a jugé que la décision de classement sans suite, du fait qu'elle est communiquée à l'administration fiscale avec autorisation de prendre connaissance du dossier, ne constitue pas une décision par laquelle des éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration au sens de l'article 358, § 1er, 4°, et § 2, 3°, du CIR 1992. Il s'ensuit, selon lui, que la Cour de cassation n'a pas exclu de manière générale que cet article puisse s'appliquer dans l'hypothèse d'un classement sans suite. Selon lui, si la Cour de cassation a rejeté la branche du moyen en question, c'est parce que cette branche n'établissait pas la date à laquelle l'administration avait eu connaissance des éléments probants, c'est-à-dire la date de consultation du dossier judiciaire. Selon lui, en l'espèce, le délai de douze mois visé à l'article 358, § 2, 3°, du CIR 1992 a commencé à courir au plus tard le 9 décembre 2014, dès lors qu'à cette date, l'administration fiscale avait consulté le dossier pénal et qu'elle savait que celui-ci avait été classé sans suite, ce qui rendait inapplicable l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992. Il conclut que, si l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992 n'est pas applicable dans l'hypothèse visée par la question préjudicielle, cet article est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.2.1. Le Conseil des ministres souligne tout d'abord que la mise en œuvre de l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 requiert la réunion de trois conditions : (1) une action judiciaire a été intentée, (2) cette action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés et (3) il y a eu un manquement à l'obligation de déclaration au cours des cinq années précédant l'intentement de l'action judiciaire. Il souligne que la disposition en cause est étroitement liée, d'une part, au droit pour l'administration fiscale de consulter les dossiers judiciaires moyennant l'autorisation préalable du procureur général près la cour d'appel et, d'autre part, à l'obligation pour le parquet d'informer l'administration fiscale de l'existence d'affaires pénales dont l'examen fait apparaître des indices de fraude.

A.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir que la question préjudicielle repose sur une prémisse inexacte. Selon lui, l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992 ne prévoit pas un « délai d'imposition de douze mois » qui prendrait cours lorsque l'action judiciaire fait l'objet d'une décision judiciaire qui n'est plus susceptible d'opposition ou de recours. Il souligne qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation que le délai de douze mois visé à l'article 358, § 2, du CIR 1992 est le délai limite jusqu'à l'expiration duquel l'administration peut enrôler l'impôt, de sorte que celui-ci peut être enrôlé avant même que ce délai ait commencé à courir. Selon lui, dans les deux situations comparées par la question préjudicielle, le délai d'imposition commence à courir au moment de l'intentement de l'action judiciaire. Il en conclut que la différence de traitement en cause est inexistante.

A.2.3. À supposer que la question préjudicielle porte sur le fait que le délai de douze mois prévu à l'article 358, § 2, 2°, du CIR 1992 prend cours lorsque l'action judiciaire fait l'objet d'une décision qui n'est plus susceptible d'opposition ou d'appel, alors que ce délai ne prend pas cours en cas de classement sans suite, le Conseil des ministres fait valoir que les deux situations visées par la question préjudicielle ne sont pas comparables.

Il rappelle tout d'abord que l'ouverture d'une information pénale constitue une action judiciaire au sens de l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992. Il expose ensuite qu'un classement sans suite est une mesure administrative provisoire qui n'a pas de caractère juridictionnel et qui n'éteint pas l'action publique. Il souligne que, tant que l'action publique n'est pas éteinte, la décision de classement sans suite peut être revue d'office par le procureur du Roi, à la demande du procureur général près la cour d'appel ou sur injonction positive du ministre de la Justice. Il fait valoir que le classement sans suite ne fait dès lors pas courir le délai de douze mois prévu à l'article 358, § 2, 2°, du CIR 1992 et il se réfère à cet égard à l'arrêt de la Cour de cassation du 23 février 2018.

Le Conseil des ministres fait ensuite valoir que la différence de traitement en cause repose, en toute hypothèse, sur un critère objectif et qu'elle est raisonnablement justifiée. Selon lui, au regard de l'objectif poursuivi de lutte contre la fraude fiscale, le législateur a légitimement pu considérer qu'il était nécessaire que le délai de douze mois ne commence à courir qu'à compter du moment où l'action judiciaire est définitivement close, dès lors que des revenus imposables non déclarés peuvent apparaître jusqu'à la clôture de celle-ci. À cet égard, il se réfère à l'arrêt de la Cour n° 214/2004 du 21 décembre 2004, ainsi qu'aux conclusions du premier avocat général précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 23 février 2018. Enfin, le Conseil des ministres fait valoir que la différence de traitement en cause n'est pas disproportionnée. Premièrement, il expose que les conditions d'application de l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992 sont parfaitement encadrées : (1) la révision doit se limiter aux données révélées par l'action judiciaire, (2) ces données doivent suffire à établir l'impôt, sans que l'administration puisse poser des actes d'investigation complémentaires et (3) le contribuable peut toujours apporter la preuve contraire. Deuxièmement, il souligne que l'action publique n'est pas illimitée dans le temps, dès lors qu'elle se clôture par une décision de justice ou par une cause d'extinction (mort du prévenu, prescription, etc.). Troisièmement, le point de départ du délai de douze mois ne dépend pas du bon vouloir de l'administration mais de facteurs extérieurs qui s'imposent à l'administration. Selon lui, l'administration ne dispose pas d'une durée illimitée pour établir l'impôt sur la base des éléments contenus dans le dossier judiciaire. Le Conseil des ministres entend privilégier une interprétation conforme aux exigences constitutionnelles selon laquelle le délai de douze mois prend cours soit au moment où la décision dont l'action judiciaire fait l'objet devient définitive, soit, dans l'hypothèse d'un classement sans suite, au moment où l'action publique est éteinte pour l'une des causes énumérées aux articles 21 et 22 du Code d'instruction criminelle. Selon lui, dans cette interprétation, les dispositions en cause sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, dès lors qu'une procédure judiciaire menée à terme devant les tribunaux peut souvent durer longtemps, tandis que l'action publique relative à un délit fiscal est prescrite cinq ans après le dernier acte interruptif.

Enfin, le Conseil des ministres conteste l'interprétation que le demandeur devant la juridiction *a quo* donne à l'arrêt de la Cour de cassation du 23 février 2018. Premièrement, il observe que la disposition en cause ne prévoit pas que le délai de douze mois prend cours au moment de la prise de connaissance des éléments révélés par l'action judiciaire. Deuxièmement, il souligne que la disposition en cause prévoit que la période d'imposition correspond aux cinq années précédant l'intentement de l'action judiciaire, tandis que l'article 358, § 1er, 4°, du CIR 1992 prévoit que la période d'imposition correspond aux cinq années précédant celle pendant laquelle les éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration. Troisièmement, il expose que la disposition en cause et l'article 358, § 1er, 4°, du CIR 1992 ne sont pas rédigés de la même manière et qu'ils diffèrent quant à la qualité des éléments faisant apparaître les revenus non déclarés, dès lors que la seconde disposition requiert l'existence d'éléments probants. Quatrièmement, il se réfère aux conclusions du premier avocat général précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 23 février 2018. Cinquièmement, il souligne que la juridiction *a quo* n'aurait pas posé la question préjudicielle si elle avait suivi la position du demandeur devant la juridiction *a quo*.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992). Telle qu'elle est applicable dans l'affaire devant la juridiction *a quo*, la disposition en cause énonce :

« § 1er. L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 354, dans les cas où :

[...]

3° une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action;

[...]

§ 2. Dans les cas visés au § 1er, 1°, 3° et 4°, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle :

[...]

2° la décision dont l'action judiciaire visée au § 1er, 3°, a fait l'objet, n'est plus susceptible d'opposition ou de recours;

[...] ».

B.2. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, l'action publique qui est intentée par le ministère public lorsqu'il ouvre une information pénale constitue une action judiciaire au sens de l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 (Cass., 23 février 2018, F.17.0078.F; 12 décembre 2014, F.13.0037.N; 9 juin 2005, F.03.0025.N; 7 novembre 2003, F.01.0083.F; 21 février 2003, F.01.0011.N; 14 octobre 1987, *Pas.*, 1988, I, n° 92).

Il ressort également de la jurisprudence de la Cour de cassation que l'article 358, § 2, 2°, du CIR 1992 fixe la date ultime avant laquelle l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi et qu'il n'interdit pas à l'administration d'établir celui-ci dès le moment où l'action judiciaire fait apparaître l'existence de revenus imposables non déclarés, même avant que le délai de douze mois ait commencé à courir (Cass., 1er octobre 2004, F.02.0009.N).

Selon l'interprétation donnée par la Cour de cassation dans son arrêt du 23 février 2018, précité, le classement sans suite effectué par le ministère public ne constitue pas une décision dont l'action publique fait l'objet au sens de l'article 358, § 2, 2°, du CIR 1992.

B.3. Il ressort du libellé de la question préjudicielle et des motifs de la décision de renvoi que la Cour est invitée à examiner la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10,

11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle, en cas de classement sans suite de l'action publique qui a été intentée par l'ouverture d'une information pénale, aucun délai dans lequel l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi ne prend cours. Dans cette interprétation, la Cour est invitée à comparer les contribuables dont la situation fiscale fait l'objet d'une révision en application de la disposition en cause, selon que l'action judiciaire à l'origine de cette révision fait l'objet d'une décision qui n'est plus susceptible d'opposition ou de recours, ou fait l'objet d'un classement sans suite. Alors que le délai de douze mois dans lequel l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi prend cours dans le premier cas, aucun délai, dans l'interprétation de la juridiction *a quo*, ne prend cours dans le second cas.

La Cour examine la question préjudicielle en ce sens.

B.4.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.4.2. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5. Les catégories de contribuables mentionnées en B.3 sont comparables au regard de la mesure en cause, dès lors qu'il s'agit, dans l'un et l'autre cas, de contribuables dont la situation fiscale est revue en raison d'une action judiciaire faisant apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action.

B.6. La différence de traitement repose sur un critère de distinction objectif, à savoir le fait que l'action judiciaire fait ou non l'objet d'une décision qui n'est plus susceptible d'opposition ou de recours.

B.7. La disposition en cause, telle qu'elle est applicable dans l'affaire devant la juridiction *a quo*, trouve son origine dans l'article 57 de la loi du 5 janvier 1976 « relative aux propositions budgétaires 1975-1976 ». Il ressort des travaux préparatoires que la mesure en cause fait partie d'une série de mesures visant à combattre la fraude fiscale (*Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 742/2, p. 9).

Eu égard à l'objectif poursuivi, il est pertinent que le délai ultime pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt ne commence à courir qu'à l'issue de l'action judiciaire, dès lors que l'existence de revenus imposables non déclarés peut apparaître jusqu'au terme de celle-ci.

B.8. Dans l'interprétation de la juridiction *a quo*, la disposition en cause produit toutefois des effets disproportionnés, en ce que le fait qu'aucun délai dans lequel l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi ne prend cours laisse indéfiniment dans l'incertitude le contribuable dont la situation fiscale est revue en raison d'une action judiciaire qui fait l'objet d'un classement sans suite.

B.9. Dans l'interprétation selon laquelle, en cas de classement sans suite de l'action publique qui a été intentée par l'ouverture d'une information pénale, aucun délai dans lequel l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi ne prend cours, l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992 n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 10 novembre 2022.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul