



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 108/2025
du 17 juillet 2025
Numéro du rôle : 8321**

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 376, § 3, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2017 à 2019, posées par le Tribunal de première instance du Luxembourg, division de Marche-en-Famenne.

La Cour constitutionnelle,

composée du président Pierre Nihoul, de la juge Joséphine Moerman, faisant fonction de présidente, et des juges Thierry Giet, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par jugement du 4 septembre 2024, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 10 septembre 2024, le Tribunal de première instance du Luxembourg, division de Marche-en-Famenne, a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 376, § 3, 1° et 2° du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 2017 à 2019, dans l'interprétation selon laquelle le dégrèvement d'office est accordé, d'une part, à l'excédent de crédits d'impôt, de précomptes et de versements anticipés visés à l'article 304, § 2 et, d'autre part, aux réductions résultant de l'application des articles 88, 131 à 135, 138, 139, 145-1 à 156, 257, 526, § 1er et 539 et des réductions d'impôt et diminutions d'impôt régionales et non pas à la réduction d'impôt résultant de l'application de l'article 285 du Code des impôts sur les revenus 1992 (quotité forfaitaire d'impôt étranger) et/ou de l'article 19 de la CPDI-F telle qu'approuvée par la loi du 14 avril 1965, viole-t-il le principe d'égalité et de non-discrimination garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée, en ce sens qu'il est créé une différence de traitement injustifiée entre les contribuables ayant à subir un excédent de précompte mobilier ou auxquels les réductions d'impôts susvisées n'ont pas été appliquées, et les contribuables pour lesquels la quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est pas imputée sur l'impôt finalement supporté par ces

contribuables dans le délai de cinq ans visé à l'article 376, § 3, 1° et 2° du Code des impôts sur les revenus 1992, alors que l'objectif poursuivi par cette disposition consiste à autoriser le dégrèvement dans le dit délai de cinq ans du précompte mobilier et des réductions d'impôt précitées, lesquels sont comparables, dans leurs effets, à la quotité forfaitaire d'impôt étranger en ce que le bénéfice de celle-ci doit être octroyé sans qu'il y ait lieu de distinguer selon le mode de perception de l'impôt, à peine de constituer une charge d'impôt indue pour les contribuables ? »;

2. « En permettant aux bénéficiaires de revenus mobiliers de source française, plus précisément des dividendes, perçus par l'intermédiaire d'un établissement financier (belge) ayant retenu le précompte mobilier libératoire de faire rectifier le calcul du prélèvement intervenu en contradiction avec l'article 19 de la CPDI-F et d'obtenir le dégrèvement de l'impôt trop perçu dans le délai de cinq ans expressément prévu par l'article 368 du C.I.R. 1992 et ne permettant pas aux bénéficiaires des mêmes revenus mobiliers, perçus par l'intermédiaire d'un établissement financier étranger (luxembourgeois) qui n'a pas retenu le précompte mobilier libératoire belge, qui étaient tenus de déclarer les revenus perçus à l'impôt des personnes physiques de bénéficier d'une base légale aux articles 376 et suivants du C.I.R. 1992 ou dans une autre disposition leur ouvrant la possibilité d'obtenir la rectification de l'impôt acquitté en violation de l'article 19 de la CPDI-F dans le même délai de cinq ans mais les contraignant d'agir dans le délai ordinaire de six mois prévu à l'article 366 du C.I.R. 1992, le législateur viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ? ».

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Isabelle Tasset, avocate au barreau de Liège-Huy, a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 4 juin 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Thierry Giet et Sabine de Bethune, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins que le Conseil des ministres n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendu, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

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

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* sont des contribuables résidents fiscaux en Belgique. Elles perçoivent des dividendes d'origine française auprès d'un établissement luxembourgeois sans que ce dernier retienne le précompte mobilier.

Elles déclarent ces revenus à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 2017, 2018 et 2019.

Les avertissements-extraits de rôle correspondants leur sont adressés le 7 mars 2018, le 26 avril 2019 et le 23 octobre 2019.

Le 21 décembre 2020, elles demandent le dégrèvement de la cotisation à l'impôt des personnes physiques enrôlé et sollicitent l'imputation d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger. Les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* font, notamment, valoir qu'il s'impose de faire application de l'article 376, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992).

Le 21 juin 2021, l'administration fiscale décide que la réclamation est irrecevable en raison du dépassement du délai prévu par l'article 371 du CIR 1992 et de l'inapplicabilité de l'article 376 de ce Code.

Le 31 août 2021, elles saisissent le Tribunal de première instance du Luxembourg, division de Marche-en-Famenne.

À l'invitation des parties demanderesses, la juridiction *a quo* pose dès lors les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1. Le Conseil des ministres rappelle que la procédure de dégrèvement d'office prévue à l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) est exceptionnelle et déroge à la procédure de réclamation de droit commun prévue aux articles 366 et suivants du même Code. La première est limitée à certains objets particuliers et doit être appliquée dans les cinq ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné, tandis que la seconde ne connaît pas les mêmes limites quant à son objet, mais doit être introduite par le contribuable dans un délai de six mois à partir du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation ou qui suit la date de l'avis de cotisation ou de la perception des impôts perçus autrement que par rôle. Le régime du dégrèvement d'office doit conserver son caractère dérogeant. Il n'a pas été mis en place afin d'offrir une seconde chance aux contribuables qui, par oubli ou par négligence, n'auraient pas introduit de réclamation dans le délai légal.

A.2. Le Conseil des ministres affirme qu'il ressort des travaux préparatoires de l'article 376, § 3, 1^o, du CIR 1992 que cette disposition est notamment justifiée par le fait que le bénéficiaire de revenus soumis au précompte n'est pas l'auteur de la déclaration de ce précompte ni de son paiement. C'est en raison du fait que ni le contribuable ni l'administration ne dispose de l'information quant à la retenue du précompte qu'un délai extraordinaire de cinq ans est prévu pour cette procédure de dégrèvement. Il ne s'agit pas d'un délai supplémentaire pour contester le montant de l'impôt établi.

A.3. Le Conseil des ministres considère que le raisonnement de la Cour dans l'arrêt n^o 67/2022 du 19 mai 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.067) est transposable en l'espèce. Il fait valoir qu'en l'espèce, le contribuable a repris dans sa déclaration les revenus mobiliers imposables sans avoir revendiqué l'application de la quotité forfaitaire d'impôt étranger dans le délai de six mois à dater de l'imposition qui lui a été notifiée. Ce délai ne saurait être jugé déraisonnable, étant donné que les données fiscales que le contribuable est invité à renseigner dans sa déclaration d'impôt lui sont connues et qu'il est dès lors en mesure de vérifier rapidement si celles-ci ont été correctement prises en compte par l'administration.

A.4. Concernant l'article 376, § 3, 2^o, du CIR 1992, le Conseil des ministres affirme que, par son arrêt n^o 67/2022, précité, la Cour a jugé que les éléments permettant d'obtenir les réductions d'impôt visées par cette disposition sont, en principe, connus de l'administration, laquelle en est informée autrement que par la déclaration du contribuable. Il s'ensuit qu'en limitant le dégrèvement d'office aux hypothèses visées par l'article 376, § 3, 2^o, du CIR 1992 et en ne l'étendant pas aux hypothèses dans lesquelles les éléments qui permettent d'obtenir la

réduction sont connus du contribuable, cette disposition est raisonnablement justifiée. En outre, le délai de six mois n'est pas disproportionné.

Selon le Conseil des ministres, ce raisonnement est transposable en l'espèce, dès lors que l'existence des dividendes d'origine française que le contribuable est invité à renseigner dans sa déclaration d'impôt lui est, en principe, connue et qu'il peut donc vérifier, lors de la notification de l'avertissement-extrait de rôle, si ceux-ci ont été pris en compte par l'administration. En outre, dans le cadre de l'application de la Convention du 10 mars 1964 conclue à Bruxelles entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus (ci-après : la Convention du 10 mars 1964), l'État belge ne reçoit pas automatiquement la preuve d'une imposition effective en France.

A.5. Le Conseil des ministres reconnaît que l'application de la Convention du 10 mars 1964 faisait l'objet d'une controverse jurisprudentielle. Toutefois, celle-ci a été tranchée par un arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2017 (ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170616.3), qui est dès lors antérieur aux exercices d'imposition litigieux, de sorte que les contribuables concernés pouvaient se prévaloir de cette jurisprudence dans le délai de six mois prévu dans le cadre de la procédure de réclamation de droit commun. À cet égard, le Conseil des ministres rappelle qu'il ressort de l'arrêt de la Cour n° 160/2020 du 26 novembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.160) qu'un changement de jurisprudence ne peut être considéré comme un fait nouveau susceptible de justifier un dégrèvement d'office au sens de l'article 376 du CIR 1992.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.6. Le Conseil des ministres rappelle que le délai de prescription de cinq ans prévu par l'article 368 du CIR 1992 concerne l'action en restitution de précompte indûment versé au Trésor dans l'hypothèse d'un précompte mobilier libératoire, dans laquelle l'établissement de l'impôt ne nécessite pas d'enrôlement et le contribuable ne doit pas déclarer ses revenus. En revanche, le délai pour introduire une réclamation telle que visée à l'article 371 du CIR 1992 commence à courir à partir de la date à laquelle l'administration fiscale fait connaître le montant qui lui est dû au moyen d'un enrôlement ou d'un avis de perception. Dès lors que les précomptes mobiliers visés par l'article 368 du CIR 1992 ne font l'objet ni d'un enrôlement ni d'un avis de perception, le délai de six mois prévu à l'article 371 ne commence pas à courir à leur égard, faute pour le contribuable d'avoir connaissance du montant dont il est redevable. En outre, le législateur a souhaité fixer un délai raisonnable de cinq ans pour ce type de contestations.

A.7. Selon le Conseil des ministres, la différence de traitement concernée repose sur un critère objectif, à savoir l'existence ou non d'un enrôlement ou d'un avis de perception. Le contribuable qui se voit notifier un avis de perception ou un avertissement-extrait de rôle dispose d'informations précises sur les éléments d'imposition et le montant dû et sur les voies et délais de recours. Tel n'est pas le cas du contribuable qui perçoit les revenus soumis aux précomptes mobiliers visés à l'article 368 du CIR 1992. Dans le premier cas, le délai de réclamation de six mois commence à courir à la date à laquelle le contribuable est présumé avoir été informé du montant dû, tandis que dans le second cas, le délai commence à courir le 1er janvier de l'année pendant laquelle le précompte a été versé, mais il est porté à cinq ans. Il s'ensuit que le droit d'accès au juge est garanti dans la même mesure dans les deux régimes comparés. En outre, lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, le contribuable a lui-même déclaré les revenus mobiliers concernés, il est plus à même de vérifier les données qu'il a déclarées. La Cour a jugé que, dans ces circonstances, le délai de prescription de six mois n'était pas déraisonnable (arrêt n° 67/2022, précité, B.11.2).

- B -

Quant au litige devant la juridiction a quo et à son contexte

B.1.1. Les questions préjudicielles portent sur les articles 368, 371 et 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 2017, 2018 et 2019.

Il ressort de la décision de renvoi que le litige porte sur la situation de personnes qui perçoivent des revenus mobiliers d'origine française, par l'intermédiaire d'un établissement financier étranger qui n'a pas retenu le précompte mobilier libératoire belge.

Les parties demanderesses devant la juridiction *a quo* demandent l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger conformément à l'article 19 de la Convention du 10 mars 1964 conclue à Bruxelles entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus (ci-après : la Convention du 10 mars 1964) et à l'article 285 du CIR 1992.

La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.1.2. L'article 285 du CIR 1992 dispose :

« Pour ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers et pour ce qui concerne les revenus divers visés à l'article 90, alinéa 1er, 5° à 7°, une quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt lorsque ces revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, et lorsque lesdits capitaux et biens sont affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle.

Par dérogation à l'alinéa 1er, une quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est imputée, pour ce qui concerne les dividendes, que lorsqu'il s'agit de dividendes alloués ou attribués par des sociétés d'investissement, et dans la mesure où il est établi que ces dividendes proviennent de revenus [qui] satisfont aux conditions définies à l'alinéa 1er et à l'article 289 ».

B.1.3. L'article 19, A.1, premier et deuxième alinéas, de la Convention du 10 mars 1964 dispose :

« La double imposition est évitée de la manière suivante :

A. En ce qui concerne la Belgique :

1. Les revenus et produits de capitaux mobiliers relevant du régime défini à l'article 15, paragraphes 2 et 4, qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source et qui sont recueillis par des sociétés résidentes de la Belgique passibles de ce chef de l'impôt des sociétés sont, moyennant perception du précompte mobilier au taux normal sur leur montant net d'impôt français, exonérés de l'impôt des sociétés et de l'impôt de distribution dans les conditions prévues par la législation interne belge.

Pour les revenus et produits visés à l'alinéa précédent qui sont recueillis par d'autres résidents de la Belgique ainsi que pour les revenus et produits de capitaux mobiliers relevant du régime défini à l'article 16, paragraphe 1, qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source, l'impôt dû en Belgique sur leur montant net de retenue française sera diminué, d'une part, du précompte mobilier perçu au taux normal et, d'autre part, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 p. cent dudit montant net ».

Il ressort de l'article 19, A.1, deuxième alinéa, de la Convention du 10 mars 1964 que « la Belgique doit accorder l'imputation d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger dont le taux est au moins égal à 15 pour cent du montant net des revenus mobiliers. [...] Il s'ensuit que, dans la mesure où cette convention oblige la Belgique à accorder l'imputation d'une quotité forfaitaire minimale d'impôt étranger, il ne saurait être donné effet à des règles de droit interne belge qui subordonnent cette réduction à des conditions supplémentaires » (Cass., 16 juin 2017, ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170616.3).

Quant à la première question préjudicielle

B.2.1. La première question préjudicielle porte sur le champ d'application de la procédure de dégrèvement d'office prévue à l'article 376, § 3, 1° et 2°, du CIR 1992.

B.2.2. L'article 376, § 3, 1° et 2°, du CIR 1992 dispose :

« Le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui accorde aussi d'office le dégrèvement :

1° de l'excédent de crédits d'impôt, de précomptes et de versements anticipés visés à l'article 304, § 2, pour autant que cet excédent ait été constaté par l'administration ou signalé à celle-ci par le redevable ou par son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, dans les cinq ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition auquel appartient l'impôt sur lequel ces crédits d'impôt, ces précomptes et ces versements anticipés sont imputables;

2° des réductions résultant de l'application des articles 88, 131 à 135, 138, 139, 145¹ à 156, 257, 526, § 1er, et 539 et des réductions d'impôt et diminutions d'impôt régionales, pour autant que le fait générateur de ces réductions ait été constaté par l'administration ou signalé à celle-ci par le redevable ou par son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, dans les cinq ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition auquel appartient l'impôt sur lequel ces réductions doivent être accordées ».

B.2.3. La faculté d'accorder d'office le dégrèvement a, dans un premier temps, été mise en place pour les surtaxes résultant d'une erreur matérielle ou une double imposition. Cette faculté est actuellement organisée par l'article 376, § 1er, du CIR 1992 et trouve son origine dans l'article 61 des lois relatives aux impôts sur les revenus, coordonnées le 15 janvier 1948, tel qu'il a été complété par la loi du 30 mai 1949 « instaurant des mesures exceptionnelles et interprétatives en matière d'impôts directs ».

Les travaux préparatoires de cette disposition exposent :

« Le dégrèvement d'office est en effet une mesure d'ordre gracieux, purement administrative, contre laquelle il n'est organisé aucun recours en justice. L'intérêt supérieur d'une bonne administration exige en effet que les cotisations acquièrent un caractère définitif après l'expiration d'un délai suffisamment long pour permettre au contribuable de vérifier leur bien fondé et d'introduire dans ce délai une réclamation. Il ne faut pas que ces cotisations puissent, après l'expiration de ce délai, être contestée [sic], sous prétexte d'erreurs de quelque nature qu'elles soient. Mais, d'autre part, il convient d'accorder à l'administration le droit de réduire ou d'annuler en tout temps une cotisation qu'elle reconnaît être entachée d'erreur matérielle ou former double emploi avec une cotisation antérieure. Si l'impôt faisant l'objet d'une telle cotisation a déjà été payé, il faut que l'administration soit autorisée à le restituer; toutefois la stabilité des recettes budgétaires exige en ce cas qu'un délai soit fixé; l'article 2 porte ce délai à deux ans à partir de la date du paiement de l'impôt. Cette mesure permettra à l'administration d'atténuer dans une large mesure les rigueurs du principe de la forclusion » (*Doc. parl.*, Chambre, 1948-1949, n° 323, p. 4).

B.2.4. Par la loi du 27 juillet 1953 « instaurant des mesures en vue d'activer le recouvrement des impôts directs » (ci-après : la loi du 27 juillet 1953), le législateur a permis le dégrèvement d'office des surtaxes résultant d'une erreur matérielle, que celle-ci soit imputable à un agent de l'administration ou au contribuable lui-même, de sorte qu'« il n'y aura [...] plus lieu de rechercher désormais, avant de dégrever d'office les surtaxes constatées par l'administration, si la cause de ces surtaxes est imputable exclusivement à un agent de l'administration ou partiellement ou entièrement au contribuable lui-même » (*Doc. parl., Chambre, 1952-1953, n° 277, p. 5*).

En outre, la disposition permet de rembourser d'office aux travailleurs la partie des impôts perçus à la source sur leurs rémunérations qui, compte tenu de l'ensemble de leurs revenus imposables annuels, excède le montant des impôts dont ils sont reconnus redevables. « Ces trop-perçus, généralement dus à des événements intervenus dans le cours de la période imposable (chômage, mise à la pension, accroissement des charges de famille, etc.) sont normalement remboursés d'office par l'administration, avant l'expiration du délai imparti à ces contribuables pour en demander le remboursement par voie de réclamation régulière. Cependant, il arrive fréquemment que pour des causes indépendantes de la volonté des contribuables et des agents de l'administration (réception tardive des fiches de rémunérations à établir par les employeurs, inexactitudes ou omissions dans ces documents, surcroît de travaux dans les services administratifs, etc.) le remboursement de tels trop-perçus n'est pas ordonné dans le délai susvisé et, à défaut de réclamation régulière, ne peut plus être accordé ultérieurement » (*ibid.*).

L'exposé des motifs de la loi du 27 juillet 1953 précise :

« Le texte projeté tend donc à permettre au Ministre des Finances ou à son délégué d'accorder d'office, dans des cas réellement exceptionnels et dans un esprit d'humanité, le dégrèvement de surtaxes manifestes que le contribuable n'a pu faire constater et dégrever dans les délais normaux » (*ibid.*, p. 6).

B.2.5. La possibilité de dégrèvement d'office des réductions résultant de l'application des articles du CIR 1992 mentionnés à l'article 376, § 3, 2°, du CIR 1992 trouve son origine dans l'article 277, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il a été introduit dans ce Code par la loi du 4 août 1986 « portant des dispositions fiscales » (ci-après : la loi du 4 août 1986). La portée de cette disposition a ensuite été étendue par l'article 28 de la loi du 21 décembre 2013 « portant des dispositions fiscales et financières diverses » (ci-après : la loi du 21 décembre 2013), puis par l'article 92 de la loi du 8 mai 2014 « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution ».

B.2.6. L'exposé des motifs de la loi du 4 août 1986 indique qu'un des objectifs du législateur était d'assurer une plus grande sécurité juridique, notamment « en appliquant d'office les réductions d'impôts et abattements fiscaux dès lors que l'administration est en possession des éléments nécessaires à leur calcul », et, dans le même but, d'étendre la règle permettant au directeur des contributions directes d'accorder d'office le dégrèvement des excédents de précomptes et versements anticipés aux « cas où le redevable peut bénéficier de réductions d'impôt, réductions qui n'ont pas été demandées en temps voulu » (*Doc. parl.*, Sénat, 1985-1986, n° 310/1, pp. 5 et 23).

L'exposé des motifs de la loi du 21 décembre 2013 indique :

« La volonté du législateur est essentiellement de créer la possibilité d'octroyer d'office les réductions d'impôt auxquelles le redevable avait droit dès l'origine, mais qui, pour une raison quelconque, ne lui avaient pas été accordées lors de l'établissement de l'imposition et qui, éventuellement par ignorance, n'avaient pas non plus été demandées par une réclamation régulière.

Dans un souci d'équité, l'adaptation de l'article 376, § 3, 2°, CIR 92, vise à élargir les réductions d'impôts susceptibles de donner lieu à un dégrèvement d'office » (*Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, DOC 53-3236/001, pp. 20-21).

B.3. Les articles 366 et suivants du CIR 1992 organisent, eux, la procédure de réclamation ordinaire, qui doit être introduite dans un délai de six mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation ou qui suit la date de l'avis de cotisation ou de la perception des impôts perçus autrement que par rôle (article 371 du CIR 1992).

B.4. La Cour est invitée à se prononcer sur la compatibilité de l'article 376, § 3, 1° et 2°, du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il ne s'applique pas aux personnes qui pourraient bénéficier d'une réduction d'impôt à la suite de l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger prévue à l'article 285 du même Code ou, directement, de l'application de l'article 19 de la Convention du 10 mars 1964.

La juridiction *a quo* interroge la Cour au sujet de la différence de traitement entre ces personnes et celles qui se trouvent dans les situations visées à l'article 376, § 3, 1° et 2°, du CIR 1992.

Les personnes de la première catégorie doivent, afin de contester le montant de l'imposition établie, recourir à la procédure de réclamation visée aux articles 366 et suivants du CIR 1992, de sorte qu'elles disposent du délai de six mois visé à l'article 371 du même Code. En revanche, le dégrèvement d'office, visé à l'article 376, § 3, 1° et 2°, du CIR 1992, doit, quant à lui, être accordé dans un délai de cinq ans à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné.

B.5. 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.6.1. Comme il est dit en B.2.4, le législateur a entendu prévoir une possibilité exceptionnelle de dégrèvement d'office. Il a mis en place le dégrèvement d'office en faveur des contribuables qui n'ont pu faire constater et dégrever, dans les délais normaux, la surtaxe qui leur a été appliquée. Cette procédure n'a pas vocation à remplacer la procédure de réclamation de droit commun.

B.6.2. Comme il est dit en B.2.5, l'article 376, § 3, 2°, du CIR 1992 trouve son origine dans la loi du 4 août 1986. Les travaux préparatoires de cette loi montrent que le législateur avait l'intention « d'assurer la perception correcte des impôts et des autres prélèvements des pouvoirs publics » et, « dans le même temps, [d'accroître] la sécurité juridique des contribuables, notamment par une meilleure information et de meilleures relations entre le contribuable et l'administration » (*Doc. parl.*, Sénat, 1985-1986, n° 310-2/2°, pp. 1-2).

Parmi les mesures adoptées à cette fin figurait l'application d'office des réductions d'impôt et abattements fiscaux, qui était réalisable « dès lors que l'administration [était] en possession des éléments nécessaires à leur calcul » (*Doc. parl.*, Sénat, 1985-1986, n° 310/1, p. 5). Il ressort par ailleurs des discussions relatives à cette disposition en commission de la Chambre qu'une proposition visant à permettre le remboursement d'office des ristournes et des exonérations auquel l'intéressé avait droit, mais qui ont échappé à son attention ou dont il n'avait pas connaissance a été examinée mais qu'elle n'a pas été retenue en raison de problèmes d'application. Il a été observé à cet égard qu'il convenait de faire « une distinction entre l'application pure et simple de la loi et l'application en considération d'une situation de fait dont il convient de vérifier l'existence » (*Doc. parl.*, Chambre, 1985-1986, n° 576/7, p. 104).

B.6.3. Les extensions ultérieures du champ d'application de la disposition en cause ont également porté sur des réductions d'impôt pour lesquelles les données nécessaires au calcul peuvent être connues de l'administration fiscale indépendamment de leur communication par le contribuable, dès lors que la volonté du législateur était « de créer la possibilité d'octroyer d'office les réductions d'impôt auxquelles le redevable avait droit dès l'origine, mais qui, pour une raison quelconque, ne lui avaient pas été accordées lors de l'établissement de l'imposition et qui, éventuellement par ignorance, n'avaient pas non plus été demandées par une réclamation

régulière » (*Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, DOC 53-3236/001, p. 20). Les dépenses donnant droit à une réduction d'impôt sont en effet exposées en faveur de professionnels, qui doivent établir une attestation à l'attention de l'administration fiscale.

B.6.4. La réduction d'impôt, résultant de l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger prévue à l'article 285 du même Code ou, directement, de l'article 19 de la Convention du 10 mars 1964, dont bénéficient les personnes qui perçoivent des revenus mobiliers d'origine française, par l'intermédiaire d'un établissement financier étranger qui n'a pas retenu le précompte mobilier libératoire belge, se distingue de l'excédent de crédits d'impôt, de précomptes et de versements anticipés ainsi que des réductions d'impôt énumérés dans la disposition en cause, en ce que le fait générateur de la réduction en cause et les montants concernés ne peuvent être connus de l'administration fiscale que par la déclaration du contribuable lui-même. Cette réduction d'impôt ne peut donc pas être accordée d'office par l'administration.

En limitant le dégrèvement d'office aux hypothèses visées à l'article 376, § 3, 1° et 2°, du CIR 1992 et en ne l'étendant pas aux demandes basées sur d'autres motifs, comme la réduction d'impôt résultant de l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger, le législateur a dès lors retenu un critère de distinction objectif et pertinent.

B.7.1. La Cour doit encore examiner si l'exclusion des contribuables qui n'ont pas revendiqué l'application de la quotité forfaitaire d'impôt étranger dans le délai prévu à l'article 371 du CIR 1992 de la possibilité de bénéficier d'un dégrèvement d'office ne produit pas des effets disproportionnés pour les contribuables concernés.

B.7.2. Comme il est dit en B.3, en vertu des articles 366 et suivants du CIR 1992, le redevable peut introduire un recours administratif (la réclamation), pour quelque motif que ce soit, contre le montant de l'imposition établie. Cette réclamation doit être introduite dans un délai de six mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation, telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle, ou qui suit la date de l'avis de cotisation ou de la perception des

impôts perçus autrement que par rôle (article 371). Un recours judiciaire est ensuite ouvert contre la décision relative à la réclamation. Tous les redevables disposent dès lors d'un délai de six mois pour vérifier les données qui ont été prises en compte par l'administration fiscale et pour s'apercevoir, le cas échéant, d'un oubli ou d'une négligence de leur part au moment où ils ont rempli leur déclaration. En l'espèce, ce délai ne saurait être jugé déraisonnable, dès lors que les montants perçus à titre de dividendes que le contribuable est invité à renseigner dans sa déclaration d'impôt sont en principe bien connus de lui et qu'il est donc en mesure de vérifier rapidement si ces montants ont été correctement pris en considération par l'administration.

B.8. L'article 376, § 3, 1^o et 2^o, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.9. La seconde question préjudicielle porte sur la différence de traitement entre, d'une part, les personnes qui perçoivent des revenus mobiliers d'origine française, par l'intermédiaire d'un établissement financier belge ayant retenu le précompte mobilier libérateur, qui peuvent faire rectifier le montant de l'impôt dans le délai de cinq ans prévu à l'article 368 du CIR 1992, et, d'autre part, les personnes qui perçoivent le même type de revenu, par l'intermédiaire d'un établissement financier étranger qui n'a pas retenu le précompte mobilier libérateur belge, qui sont dès lors tenues de déclarer les revenus perçus et, si elles contestent le montant de l'impôt, d'introduire une réclamation dans le délai de six mois prévu à l'article 371 du CIR 1992.

La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.10.1. L'article 368 du CIR 1992 dispose :

« A défaut d'avis de perception des précomptes professionnel et mobilier perçus autrement que par rôle, l'action en restitution de ces précomptes indûment versés au Trésor se prescrit par cinq ans à compter du premier janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés ».

B.10.2. Les travaux préparatoires de cette disposition exposent :

« Les précomptes ne sont pas, en règle, des impôts mais des modes de perception de l'impôt. En principe, ces précomptes sont perçus autrement que par rôle. Ce n'est qu'à défaut de paiement dans le délai de l'article 412, CIR 92, qu'un rôle est établi (article 304, alinéa 2, CIR 92).

Le redevable des précomptes professionnel et mobilier peut introduire une réclamation pour obtenir la restitution des montants payés indûment dans le délai visé à l'article 371, CIR 92, à savoir ' dans un délai de six mois à compter du troisième jour ouvrable (...) qui suit la date de l'avis (...) de perception des impôts perçus autrement que par rôle '.

La jurisprudence de la Cour de cassation a défini ce qu'il fallait entendre par ' perception '. C'est l'action de l'administration consistant dans la prise en recette de l'impôt admis à titre de paiement régulier et pour le montant admis par l'administration (voir ComIR 371/25).

À cet égard, la loi ne fait aucune distinction entre les impôts perçus autrement que par rôle et fait courir le délai de réclamation relatif à ces différents impôts à partir de la date à laquelle l'administration fait connaître le montant qui lui est dû.

À défaut d'avis de perception de la part de l'administration, le délai visé à l'article 371, CIR 92 ne commence pas à courir. Se pose alors la question de la prescription de l'action personnelle en restitution des précomptes professionnel et mobilier indûment versés à l'État.

[...]

Aussi, à daté du 1er janvier 2011, le délai de prescription de droit commun de dix ans est donc devenu applicable dès lors que selon l'article 2262*bis*, § 1er, alinéa 1er, C.Civ., la demande en restitution de précompte versé indûment doit être considérée comme une action personnelle.

Concrètement, cela signifie que la possibilité de demander une restitution de précompte pour le redevable continue d'exister pendant dix ans.

Or, dans ses arrêts n^{os} 32/96, 75/97, 5/99, 85/2001, 42/2002, 64/2002, 37/2003, 1/2004, 86/2004, 127/2004, 165/2004, 170/2004, 153/2006, 90/2007, 122/2007, 124/2007 et 17/2008, la Cour Constitutionnelle a jugé ' qu'en soumettant à la prescription quinquennale les actions dirigées contre l'État, le législateur a pris une mesure en rapport avec le but poursuivi, qui est de permettre de clôturer les comptes de l'État dans un délai raisonnable. Il a en effet été considéré qu'une telle mesure était nécessaire parce qu'il faut que l'État puisse, à une époque déterminée, arrêter ses comptes : c'est une prescription d'ordre public et nécessaire du point de vue d'une bonne comptabilité. ' (Pasin., 1846, p. 287).

La Cour d'Appel de Gand estime également qu'il y a lieu de faire application du délai de prescription de cinq ans. Elle s'appuie sur un arrêt de la Cour de Cassation du 14 avril 2003, en vertu duquel une action à charge de l'autorité, basée sur un acte illicite, se prescrit par cinq ans, conformément à l'article 100, alinéa 1er, 1^o, de l'arrêté royal du 17 juillet 1991. La Cour de Cassation déclare dans cet arrêt que le délai de prescription de cinq ans ' vaut, en principe, pour toutes les créances à charge de l'État ' sauf, ' dispositions légales contraires '.

Aussi, l'article 368, CIR 92 a été rétabli afin de prévoir un délai spécifique de cinq ans pour introduire les [...] actions en restitution de précomptes professionnel et mobilier, lorsque ces précomptes n'ont pas été enrôlés et qu'aucun avis de perception n'a été envoyé par l'administration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/004, pp. 6-8).

B.11. La Cour est invitée à examiner la compatibilité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution de l'absence dans l'article 368 du CIR 1992, dans les articles 376 et suivants du même Code ou dans « une autre disposition [...] ouvrant [aux contribuables] la possibilité d'obtenir la rectification de l'impôt acquitté » d'une possibilité de rectification du montant de l'impôt acquitté après l'écoulement du délai de six mois prévu à l'article 371.

B.12. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution constitue une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.13. L'article 368 du CIR 1992 vise les précomptes qui ne font l'objet ni d'un enrôlement ni d'un avis de cotisation ni d'un avis de perception. Ce critère de distinction est objectif.

B.14. Les contribuables qui, comme c'est le cas en l'espèce, se voient notifier un avertissement-extrait de rôle, un avis de cotisation ou un avis de perception disposent de ce fait d'informations précises quant aux montants que l'administration fiscale considère comme étant dus et aux voies et délais de recours, de sorte qu'ils peuvent immédiatement évaluer, en connaissance de cause, l'opportunité d'introduire une réclamation et, le cas échéant, entamer la préparation de celle-ci. En revanche, les contribuables qui perçoivent des revenus mobiliers soumis à l'un des précomptes visés à l'article 368 du CIR 1992 ne se voient pas notifier ces

informations par l'administration fiscale. Il s'ensuit que le législateur a raisonnablement pu imposer aux premiers d'introduire une réclamation dans le délai de six mois prévu à l'article 371 du CIR 1992 et aux seconds d'introduire l'action en restitution dans le délai de cinq ans prévu à l'article 368 du même Code.

B.15. Comme il est dit en B.7.2, le délai de six mois visé à l'article 371 du CIR 1992 ne produit pas d'effets disproportionnés.

B.16. L'article 368 du CIR 1992 est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 368 et 376, § 3, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas 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 17 juillet 2025.

Le greffier,

le président,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul