

Numéro du rôle : 962
Arrêt n° 11/97 du 5 mars 1997

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus (article 300, § 1er, 1°, du C.I.R. 92), posée par la Cour de cassation.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets et H. Coremans, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 24 mai 1996 en cause de la s.p.r.l. Meubles du Circuit contre l'Etat belge et le receveur des contributions directes du premier bureau de Verviers, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 6 juin 1996, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 208, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 3 juin [lire : 30 mai] 1972 adaptant ce code au Code judiciaire, est-il contraire au principe d'égalité consacré par les anciens articles 6 et 6bis de la Constitution, devenus articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée du 17 février 1994, en tant qu'il autorise le Roi à prévoir que le tiers débiteur d'un redevable d'impôts sur les revenus sera automatiquement débiteur direct du montant total des impôts dus par ledit redevable, dans tous les cas où le tiers n'aura pas respecté les obligations de déclaration à lui imposées dans le cadre de procédures de recouvrement mues à l'encontre du redevable ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La s.p.r.l. Meubles du Circuit a fait l'objet, le 8 avril 1991, de la demande valant saisie-arrêt simplifiée qui est prévue à l'article 215, § 1er, de l'arrêté royal du 4 mars 1965 portant exécution du Code des impôts sur les revenus - ci-après A.R./C.I.R. - (en vigueur à cette date, et devenu entre-temps l'article 164, § 1er, de l'A.R./C.I.R. 1992) et par laquelle le receveur des contributions directes compétent l'a invitée à payer les sommes dont elle était débitrice envers son gérant, lui-même redevable d'impôts sur les revenus pour la somme de 3.917.658 francs.

La société susdite ayant omis de faire la déclaration de tiers saisi prévue à l'article 215, § 4, de l'A.R./C.I.R. (par laquelle il lui était possible de faire part au receveur de ce qu'elle n'était pas à même de satisfaire à sa demande), elle a été poursuivie, conformément à l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R., comme si elle était le débiteur direct des impôts réclamés à son gérant. Elle a assigné l'Etat belge aux fins, notamment, d'entendre dire pour droit qu'elle ne pouvait être considérée comme débitrice directe de ces impôts; par suite d'un premier arrêt rendu par la Cour de cassation le 19 décembre 1988, la Cour d'appel de Bruxelles déclara, par arrêt du 16 juin 1994, sa demande non fondée.

Dans son nouveau pourvoi en cassation, la société susdite a fait valoir que l'article 208, § 1er, du Code des impôts sur les revenus (ci-après C.I.R.) - en vigueur lors de la notification du 8 avril 1991 et devenu entre-temps l'article 300, § 1er, du C.I.R. 1992 - qui, notamment, habilite le Roi à déterminer le mode à

suivre pour les poursuites, ne Lui permet pas de prévoir, comme Il l'a fait à l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R., qu'à défaut pour les tiers détenteurs de satisfaire aux obligations résultant des paragraphes précédents du même article, ces tiers seront poursuivis comme s'ils étaient débiteurs directs. La Cour de cassation rejette cette argumentation.

La demanderesse en cassation soutient en outre qu'en ce qu'il prévoit, de la sorte, une sanction automatique ne laissant au juge aucun pouvoir d'appréciation contrairement à ce que prévoit le droit commun découlant des articles 1456 et 1542 du Code judiciaire, l'article 215 précité crée une discrimination entre ceux auxquels il s'applique - qu'ils soient réellement débiteurs d'un redevable d'impôts ou que le receveur ait estimé à tort qu'ils avaient cette qualité - et tous les autres citoyens.

Elle soutient enfin que si l'article 208, § 1er, du C.I.R. doit s'interpréter comme autorisant le Roi à prévoir que le tiers débiteur d'un redevable d'impôts sera automatiquement poursuivi comme débiteur direct de l'imposition en cause, dans tous les cas où il n'aura pas respecté les obligations de déclaration qui lui sont imposées dans le cadre de procédures de recouvrement mues à l'encontre du redevable (et ce, sans égard ni à la gravité de la faute commise par le tiers, ni à l'importance du préjudice subi par l'Etat, ni à la disproportion qui pourrait exister entre le montant de la dette d'impôt et celui des obligations du tiers envers le redevable), ledit article 208, § 1er, est lui-même contraire aux règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination et doit être soumis au contrôle de la Cour d'arbitrage.

La Cour de cassation a fait droit à cette demande dans les termes énoncés ci-dessus.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 6 juin 1996, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 12 août 1996.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 13 août 1996.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, l'Etat belge représenté par le ministre des Finances, rue de la Loi 12, 1000 Bruxelles, et le receveur des contributions directes du premier bureau de Verviers, rue de la Concorde 47, 4800 Verviers, par lettre recommandée à la poste le 24 septembre 1996;

- la s.p.r.l. Meubles du Circuit, dont le siège social est établi à 4970 Stavelot, route de l'Eau Rouge 260B, par lettre recommandée à la poste le 27 septembre 1996.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 7 octobre 1996.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, l'Etat belge représenté par le ministre des Finances, et le receveur des contributions directes du premier bureau de Verviers, par lettre recommandée à la poste le 31 octobre 1996;
- la s.p.r.l. Meubles du Circuit, par lettre recommandée à la poste le 6 novembre 1996.

Par ordonnance du même jour, la Cour a prorogé jusqu'au 6 juin 1997 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 8 janvier 1997, le président a désigné le juge G. De Baets pour compléter le siège.

Par ordonnance du même jour, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 28 janvier 1997.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 9 janvier 1997.

A l'audience publique du 28 janvier 1997 :

- ont comparu :
 - . Me S. Kalugina, avocat au barreau de Bruxelles, pour la s.p.r.l. Meubles du Circuit;
 - . Me A. Gillet, avocat au barreau de Nivelles, pour le Conseil des ministres, l'Etat belge et le receveur des contributions directes du premier bureau de Verviers;
- les juges-rapporteurs L. François et H. Coremans ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. Objet de la disposition en cause

L'article 208, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus (devenu l'article 300, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992) dispose :

« Art. 208. § 1er. Le Roi détermine :

1^o le mode à suivre pour les déclarations, la formation et la notification des rôles, les paiements, les quittances et les poursuites; ».

V. En droit

- A -

Mémoire du Conseil des ministres, de l'Etat belge et du receveur des contributions directes du premier bureau de Verviers

A.1.1. La Cour d'arbitrage n'est pas compétente pour répondre à la question posée : si celle-ci se réfère à l'article 208, § 1er, du C.I.R. (300, § 1er, du C.I.R. 1992), c'est en réalité l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. (164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 1992) qui est en cause. La solution à la question passe donc nécessairement par l'examen de constitutionnalité de cette disposition, lequel relève, non de la Cour, mais des cours et tribunaux (article 159 de la Constitution).

A.1.2. A supposer que l'article 215, § 5, soit contraire à la Constitution - *quod non* -, cette inconstitutionnalité n'impliquerait pas celle de l'article 208, § 1er, lequel, chargeant le Roi de prendre des mesures d'exécution de la loi, n'autorise évidemment pas le Roi à prendre des mesures inconstitutionnelles. La Cour d'arbitrage a connu d'une espèce analogue dans son arrêt du 17 octobre 1995.

A.1.3. Lorsque la Cour de cassation décide qu'« en prévoyant à l'article 215, § 5, de l'arrêté royal du 4 mars 1965 qu'à défaut pour les tiers détenteurs de satisfaire aux obligations résultant des paragraphes précédents du même article, ces tiers seront poursuivis comme s'ils étaient débiteurs directs, le Roi n'a pas excédé les pouvoirs à Lui confiés par l'article 208 précité », elle considère que cette disposition habilite le Roi « à prévoir, contre les tiers détenteurs de revenus, sommes et effets dus ou appartenant à un redevable, des poursuites indirectes dont les modalités peuvent déroger au droit commun de l'exécution forcée dans la mesure où l'intérêt public, tel qu'il est protégé par la loi fiscale, le requiert » (cf. deuxième attendu, p. 5, de l'arrêt du 24 mai 1996); mais elle n'affirme nullement que le législateur a autorisé le Roi à s'écarter, le cas échéant, des principes d'égalité et de non-discrimination.

La formulation de la question est certes malencontreuse en ce qu'elle donne à penser que l'éventuelle inconstitutionnalité d'une disposition de l'arrêté royal d'exécution rejaillirait automatiquement sur la disposition légale d'habilitation alors que dans son arrêt du 17 octobre 1995, la Cour d'arbitrage a enseigné le contraire.

A.1.4. En l'espèce, la discrimination invoquée par la s.p.r.l. Meubles du Circuit ne consiste pas en une différence de traitement entre certaines catégories de personnes; la différence existant entre la situation du tiers saisi en droit commun et du tiers saisi en matière fiscale vient de la mise en oeuvre de procédures distinctes, totalement indépendantes l'une de l'autre, selon qu'il s'agit, non pas de telle ou telle catégorie de personnes, mais de telle ou telle catégorie de dettes (soit civiles ou commerciales, soit fiscales).

Or, dans son arrêt n° 30/92, la Cour a considéré que la différence résultant de ce que le prévenu d'infractions au Code de roulage ne peut solliciter du tribunal de police la suspension du prononcé, alors que celui prévenu des mêmes infractions, cumulées avec des préventions relevant directement de la compétence du tribunal correctionnel, peut solliciter pareille suspension (article 3 de la loi du 29 juin 1964), ne concerne pas une même catégorie de justiciables. Elle résulte de deux catégories de situations infractionnelles qui ne peuvent être comparées. La Cour a ajouté que « si les questions posées à la Cour devaient être comprises comme concernant la pertinence des motifs pour lesquels le législateur n'a pas autorisé le tribunal de police

à ordonner la suspension du prononcé, la Cour devrait constater qu'il ne lui appartient pas d'apprécier s'il serait opportun que, d'une manière générale, les tribunaux de police disposent du pouvoir de suspendre le prononcé d'une condamnation » (B.5 de l'arrêt).

Les critères définissant en droit commun la créance, sa preuve et son mode de recouvrement sont évidemment différents des critères adoptés en matière fiscale, où il s'agit de la sauvegarde des intérêts essentiels de l'Etat et de l'exercice de l'autorité publique.

La nature de la créance et son but justifient notamment que la dette d'impôt et son débiteur soient déterminés par la loi et les règlements, l'administration des contributions directes établissant unilatéralement les titres exécutoires que sont les rôles et le recouvrement des impôts pouvant être poursuivi par la voie de contraintes décernées par les receveurs (articles 206 et 207 anciens du Code des impôts sur les revenus). La sanction, certes rigoureuse, prévue par l'article 215, § 5, s'inscrit dans le cadre des mesures de recouvrement de l'impôt et est jugée nécessaire par l'Etat pour assurer ce recouvrement. Il n'existe pas de disproportion entre le moyen utilisé pour le recouvrement et le but d'intérêt public à atteindre.

A.1.5. L'application de l'article 215, § 5, ne peut être refusée au motif qu'il édicterait des mesures discriminatoires ou excéderait les pouvoirs du Roi; s'agissant d'une différence entre certaines catégories de créances, il n'est pas question d'une discrimination au sens des articles 10 et 11 de la Constitution et ce n'est ni au pouvoir judiciaire ni à la Cour d'arbitrage d'apprécier l'opportunité de la mesure prise.

Mémoire de la s.p.r.l. Meubles du Circuit

A.2.1. La Cour de cassation ayant décidé que l'article 208 du Code des impôts sur les revenus s'écarterait du droit commun prévu à l'article 1452 du Code judiciaire et permettait de faire déclarer débiteur pur et simple un tiers qui ne faisait pas sa déclaration de tiers saisi dans le délai légal, sans possibilité de recours en justice de la part de ce tiers, c'est de cette interprétation de la disposition en cause, qui s'intègre à elle, que la Cour devra apprécier la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.2.2. Dans le cas d'espèce, toutes les catégories de personnes, sans exception, sont visées par l'article 208 du Code des impôts sur les revenus. Cet article n'établit donc aucune différence de traitement et a une portée générale. Comme cela a été exposé dans la requête en cassation, l'existence d'une telle discrimination au regard de la qualité de la créance et du créancier ne justifie d'ailleurs pas une telle différence de traitement par rapport au droit commun de l'article 1452 du Code judiciaire.

A.2.3. Tout comme dans l'espèce ayant fait l'objet d'un arrêt récent, le législateur, en prenant une loi qui déroge au droit commun des saisies, a porté discriminatoirement atteinte au droit reconnu à tout tiers de soumettre à un contrôle judiciaire le fait d'être éventuellement déclaré débiteur pur et simple d'un impôt dû par un tiers.

Ce principe doit être combiné à la fois avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, pris isolément, et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, pris en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

La s.p.r.l. Meubles du Circuit a développé cet aspect de la question dans sa requête en cassation.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres, de l'Etat belge et du receveur des contributions directes du premier bureau de Verviers

A.3.1. Dès lors que la partie adverse nie que l'article 208 du C.I.R. établit une différence de traitement et affirme que cette disposition a une portée générale, elle ne peut soutenir que cette mesure est discriminatoire.

A.3.2. Il ne peut être soutenu que l'article 215, § 5, A.R./C.I.R. confère un pouvoir arbitraire au receveur en ce que celui-ci pourrait notifier une saisie-arrêt simplifiée à n'importe qui à la suite de la simple supposition selon laquelle il pourrait être débiteur d'un redevable d'impôts : outre que le tiers saisi est qualifié de débiteur direct par le fait - objectif - du non-accomplissement, par ce tiers détenteur, des obligations découlant de l'article 215, §§ 1er à 4, le receveur des contributions et le créancier de droit commun se trouvent dans une situation très proche lorsqu'ils font choix du tiers à l'égard duquel ils procéderont l'un à une saisie-arrêt simplifiée, l'autre à une saisie-arrêt-exécution; il s'agit de la liberté qu'a tout créancier de poursuivre le recouvrement de sa créance par tous les moyens qui sont mis à sa disposition par la loi, ce en quoi il ne commet aucun acte arbitraire, tous les tiers saisis qui contreviennent aux obligations visées à l'article 215, §§ 1er à 4, encourant la même sanction.

A.3.3. Il est fait grand cas de l'arrêt du 14 décembre 1995, dans lequel, contrairement à la présente affaire, une différence de traitement entre différentes catégories de personnes a été démontrée; les deux dispositions en cause ne sont en outre pas comparables puisqu'à la différence de l'article 28 de la loi du 30 mars 1994 censuré par cet arrêt, l'article 215, § 5, du C.I.R. n'exclut pas le contrôle juridictionnel. En effet, si le juge des saisies n'a pas de pouvoir d'appréciation de l'opportunité de cette disposition légale, ni de l'opportunité de sa mise en oeuvre, il a le pouvoir de veiller au respect des formalités prévues par l'article 215 et à la réalisation des conditions prévues par cette disposition pour la poursuite du tiers comme s'il était débiteur direct. Or, c'est l'absence de contrôle judiciaire qui a motivé l'arrêt du 14 décembre 1995.

Mémoire en réponse de la s.p.r.l. Meubles du Circuit

A.4.1. L'exception d'incompétence soulevée par la partie adverse est sans fondement, le raisonnement de la Cour étant déductif et non inductif et le Roi ne prenant d'arrêtés que pour autant qu'une loi, au sens large, le Lui permette. La critique porte bel et bien sur une loi d'habilitation permettant à l'exécutif d'adopter des règles contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution.

A.4.2. La référence à l'arrêt n° 30/92 est sans pertinence, les deux questions n'ayant rien de commun. Alors que l'arrêt n° 30/92 juge non comparables les justiciables condamnés à la suite de contraventions et de délits contraventionnalisés, d'une part, et les justiciables condamnés à la suite de délits et de crimes correctionnalisés, d'autre part, il s'agit ici d'un traitement différent selon que le créancier est l'administration des contributions directes ou un autre créancier et d'une décision reposant sur l'arbitraire du pouvoir; et l'absence de possibilité d'appréciation et de contrôle du juge judiciaire, quant à la sanction existante, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, pris isolément, et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, pris en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

- B -

B.1. L'article 208, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus (ci-après C.I.R.) - devenu l'article 300, § 1er, 1^o, du C.I.R. 1992 - habilite le Roi à déterminer le « mode à suivre pour [...] les poursuites » exercées en vue du recouvrement des impôts. En exécution de cette disposition, l'article 215, § 1er, de l'arrêté royal du 4 mars 1965 portant exécution du C.I.R. (ci-après A.R./C.I.R.) - devenu l'article 164, § 1er, de l'A.R./C.I.R. 1992 - prévoit que les tiers débiteurs d'un redevable sont tenus, sur la demande que leur en fait le receveur compétent, de payer sur la partie saisissable des revenus, sommes et effets qu'ils doivent ou qui sont en leurs mains, et à l'acquit du redevable, jusqu'à concurrence de tout ou partie du montant dû par ce dernier au titre d'impôts, accroissements d'impôts, intérêts de retard, amendes et frais de poursuite ou d'exécution.

L'article 215, § 4, (164, § 4, de l'A.R./C.I.R. 1992) oblige les tiers détenteurs qui ne sont pas à même de satisfaire à cette demande à faire au receveur la déclaration prévue à l'article 1452 du Code judiciaire; celle-ci « doit énoncer avec exactitude tous les éléments utiles à la détermination des droits des parties ». A défaut de faire cette déclaration dans le délai prévu ou d'informer le receveur des éléments nouveaux postérieurs, ces tiers sont, en vertu de l'article 215, § 5, (164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 1992), poursuivis comme s'ils étaient débiteurs directs.

B.2.1. L'article 215 de l'A.R./C.I.R. prévoit une procédure de saisie-arrêt par laquelle le receveur compétent adresse une demande de paiement à tout tiers qui, à un titre quelconque, est débiteur d'un redevable d'impôt. Il s'agit d'une saisie-arrêt simplifiée en vue d'une perception accélérée de l'impôt.

Si le tiers saisi n'est « pas à même de satisfaire à la demande » en ce sens qu'il ne peut faire une des objections juridiques mentionnées à l'article 216, il lui appartient de faire la déclaration de tiers saisi que le Code judiciaire prévoit dans les procédures de saisie-arrêt conservatoire (article 1452) et de saisie-arrêt-exécution (article 1539 renvoyant audit article 1452) et qui, s'il y est fait état d'obstacles légaux à l'exécution de la demande, contraint le receveur à faire appel à un huissier pour pratiquer une saisie-arrêt-exécution de droit commun.

L'absence de déclaration de tiers saisi de même que le caractère incomplet ou tardif de cette déclaration ont cependant des effets différents suivant qu'il s'agit d'une saisie-arrêt de droit commun - les articles 1456 et 1542 du Code judiciaire prévoyant que « le tiers saisi, cité à ces fins devant le juge des saisies, peut être déclaré débiteur [...] des causes de la saisie [...] » par ce juge - ou qu'il s'agit de la saisie-arrêt simplifiée prévue par l'article 215 de l'A.R./C.I.R., le tiers saisi étant alors, sans intervention du juge des saisies, poursuivi par l'administration elle-même comme s'il était débiteur direct de l'impôt à recouvrer.

Une différence de traitement est ainsi créée entre les tiers saisis suivant que leur créancier est un débiteur ordinaire ou un redevable d'impôt.

B.2.2. La Cour ne peut se prononcer sur le caractère justifié ou non d'une différence de traitement au regard des articles 10 et 11 de la Constitution que si cette différence est imputable à une norme législative. A cet égard, il y a lieu de relever que lorsqu'un législateur délègue, il faut supposer, sauf indication contraire, qu'il n'entend

habiliter le délégué qu'à faire de son pouvoir un usage conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution.

La Cour analysera la mesure exprimée dans l'article 215 de l'A.R./C.I.R., non afin de se prononcer sur la constitutionnalité d'un arrêté royal, ce qui n'est pas de sa compétence, mais seulement en se plaçant, conformément aux termes de la question préjudicielle, dans l'hypothèse où l'article 208, § 1er, 1^o, précité du C.I.R. doit s'interpréter comme autorisant le Roi à prendre cette mesure.

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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 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.4.1. Alors que les règles établies par le Code judiciaire s'appliquent aux tiers débiteurs d'un débiteur ordinaire, celles établies par ou en vertu du Code des impôts sur les revenus s'appliquent aux tiers débiteurs d'un redevable d'impôt. Le produit de l'impôt ne pouvant être affecté qu'à la satisfaction de l'intérêt général et à la mise en oeuvre, par les pouvoirs publics, de leurs engagements vis-à-vis de la collectivité, il doit être admis que la procédure de recouvrement puisse déroger à certaines règles du droit commun.

B.4.2. La mesure en cause institue toutefois un procédé disproportionné à l'objectif d'assurer le recouvrement des impôts. Il n'est pas impossible en effet que l'administration se méprenne sur l'importance ou même sur l'existence des obligations du tiers envers le redevable. Il est donc possible que ce tiers soit tenu de payer un impôt dû par autrui, d'un montant supérieur à ce qu'il doit à ce redevable. Certes, la déclaration qu'il est invité à faire lui permet précisément de faire valoir ses objections. Mais il est possible qu'il n'ait pas fait à temps une déclaration complète, en raison de circonstances dont un juge eût estimé, s'il eût pu être saisi, qu'elles excluent toute faute, ou du moins une faute suffisante pour justifier une sanction de cette importance. La disproportion est d'autant plus manifeste que la rigueur d'une telle mesure ne peut se justifier par la spécificité de la relation existant entre le fisc et les redevables, puisque l'obligation du tiers est en soi étrangère à une telle relation.

B.5. Il résulte de ce qui précède que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 208, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 30 mai 1972 adaptant ce code au Code judiciaire, interprété comme autorisant le Roi à prévoir que le tiers débiteur d'un redevable d'impôts sur les revenus sera automatiquement débiteur direct du montant total des impôts dus par ledit redevable, dans tous les cas où le tiers n'aura pas respecté les obligations de déclaration à lui imposées dans le cadre de procédures de recouvrement mues à l'encontre du redevable, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 5 mars 1997.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior