

Numéro du rôle : 2446
Arrêt n° 120/2003 du 24 septembre 2003

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives aux articles 377 à 385 du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 603, 1°, du Code judiciaire, posées par la Cour de cassation.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

### I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par arrêt du 10 mai 2002 en cause de Y. Bausier contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 17 mai 2002, la Cour de cassation a posé les questions préjudicielles suivantes :

« Dès lors que le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui qui statue sur une réclamation en matière d'impôts sur les revenus par application des articles 366 à 375 du Code des impôts sur les revenus 1992 agit en tant qu'autorité administrative,

1. les articles 377, alinéa 2, 378, alinéa 2, et 381 du Code des impôts sur les revenus 1992 violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution du fait :

a) qu'ils privent les contribuables à l'impôt sur les revenus du droit de soumettre entièrement une contestation relative à l'impôt sur les revenus à une juridiction au sens des articles 144 à 146 de la Constitution;

b) qu'ils ne font pas obstacle à ce qu'un grief déduit de la forclusion, de la violation de l'autorité de la chose jugée ou de la contrariété du droit interne avec une disposition du droit communautaire soit invoqué en tout état de cause pour la première fois devant la Cour d'appel, alors que (i) ils interdisent d'invoquer pour la première fois devant la Cour d'appel, au-delà du délai fixé par les articles 378, alinéa 2, et 381 du Code des impôts sur les revenus 1992, des griefs tirés de la violation de la loi ou des formes de procédure prescrites à peine de nullité et que (ii) ils interdisent d'invoquer pour la première fois devant la Cour d'appel tout autre grief fondé sur des faits qui n'ont pas été invoqués dans la réclamation ou d'office par le directeur ?

2. les articles 377 à 385 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 603, 1°, du Code judiciaire violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en raison du fait que ces dispositions privent le contribuable à l'impôt des personnes physiques du double degré de juridiction de plein exercice dont bénéficient tant les redevables d'impôts d'une importance économique analogue que les justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type, quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci ? »

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 11 juin 2003 :

- a comparu Me F. T'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les prescriptions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été respectées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

La Cour de cassation est saisie d'un pourvoi par Y. Bausier à l'encontre de l'arrêt rendu le 15 décembre 2000 par la Cour d'appel de Mons. L'Etat belge est partie défenderesse en cassation.

Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et, pour autant que de besoin, des articles 144 et 146 de la Constitution.

La Cour de cassation constate, concernant la première branche de ce moyen, que, faisant application des articles 377, alinéa 2, 378, alinéa 2, et 381 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), l'arrêt déclare irrecevable le grief énonçant que des signes et indices ont été établis par l'administration de façon arbitraire. Elle estime que le moyen en cette branche soulève la question de savoir si ces dispositions violent les articles 10 et 11 de la Constitution, en privant les contribuables à l'impôt sur les revenus du droit de soumettre entièrement une contestation relative à cet impôt à une juridiction au sens des articles 144 et 146 de la Constitution et en établissant des discriminations arbitraires suivant la nature du grief invoqué par les contribuables. Elle pose dès lors la première question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

Concernant la deuxième branche, la Cour de cassation relève que le moyen pose la question de savoir si les articles 377 à 385 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 603, 1°, du Code judiciaire applicables en l'espèce, en vertu desquels la cour d'appel statue en premier et en dernier ressort sur le recours du contribuable contre la décision du directeur des contributions ou de son délégué, violent les articles 10 et 11 de la Constitution en privant ce contribuable du double degré de juridiction de plein exercice dont bénéficient tant les redevables d'impôts d'une importance économique analogue que les justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type, quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci. Elle pose dès lors la deuxième question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

## III. *En droit*

- A -

### *Position du Conseil des ministres*

A.1. Le Conseil des ministres estime que la première question préjudicielle appelle une réponse négative. Il rappelle l'arrêt de la Cour n° 127/2002 du 10 juillet 2002. Il souligne encore que la validité des dispositions en cause avait déjà été admise de manière implicite mais certaine par l'arrêt de la Cour n° 60/2001 du 8 mai 2001.

Il relève que contrairement à ce que soutenait la demanderesse en cassation, le contribuable qui introduit un recours fiscal à l'encontre de la décision directoriale n'est pas privée du droit de faire valoir des griefs, des moyens nouveaux. Cette possibilité est ouverte à une double condition, d'une part, que les griefs nouveaux soient relatifs à une contravention à la loi ou à la violation des formes de procédures prescrites à peine de nullité, d'autre part, qu'ils soient proposés dans les formes et les délais prévus par la loi. Ces limitations ne suppriment pas le droit à un recours judiciaire effectif, de pleine juridiction, mais le canalisent, eu égard aux particularités de la procédure fiscale, en imposant des limites raisonnablement justifiées pour éviter les recours fiscaux strictement *pro forma* et radicalement dilatoires. La Cour de cassation a toujours maintenu dans des frontières

strictes les limitations contenues dans les dispositions en cause. Les dispositions en cause ne portent donc pas une atteinte disproportionnée aux garanties juridictionnelles des justiciables concernés.

A.2. La seconde partie de la première question préjudicielle appelle également une réponse négative. Les dispositions litigieuses prévoient le respect d'un délai déterminé pour la recevabilité de tous les griefs nouveaux fondés sur une contravention à la loi ou sur une violation des formes substantielles de la procédure, qui peuvent seules être proposées à la cour d'appel. Suivant les travaux préparatoires, ces dispositions peuvent être interprétées dans le même esprit que l'article 608 du Code judiciaire qui détermine la compétence de la Cour de cassation. La possibilité de soulever pour la première fois devant la cour d'appel les griefs nouveaux visés par la disposition est étrangère aux faits qui font l'objet de la saisine de la cour d'appel : elle vise des conditions de validité de l'imposition au regard des prescriptions d'ordre public. Les dispositions en cause ne comportent aucune exception en matière de griefs nouveaux. Celles qui sont visées par la question préjudicielle et qui tiennent à la forclusion, à l'autorité de la chose jugée et à la contrariété au droit communautaire, sont d'origine prétorienne (la Cour de cassation ayant dégagé les deux premières et la Cour de justice des Communautés européennes, la troisième) et s'appuient sur des dispositions légales étrangères à celles soumises à la Cour. La discrimination, fût-elle établie, ne trouve donc pas sa cause dans les dispositions invoquées par la question préjudicielle, laquelle doit recevoir une réponse négative. L'arrêt n° 140/2001 du 6 novembre 2001 de la Cour est invoqué à l'appui de cette thèse.

Au demeurant, les exceptions invoquées ne consacrent aucune discrimination qui ne serait pas raisonnablement justifiée. La forclusion et l'autorité de la chose jugée entraînent l'une et l'autre l'extinction du droit d'agir, c'est-à-dire du droit d'établir une imposition. Le Conseil des ministres rappelle des arrêts de la Cour de cassation du 21 février 1956 dont il déduit que c'est bien en vertu d'une disposition spéciale de la loi, l'article 355 du C.I.R. 1992, que la question préjudicielle ne vise pas, que la forclusion peut être en toute circonstance invoquée devant la cour d'appel qui doit, le cas échéant, la soulever d'office. Cette exception n'implique aucune discrimination, la différence de traitement entre la forclusion et les autres griefs nouveaux étant raisonnablement justifiée.

Comme la forclusion, l'autorité de la chose jugée en matière d'impôts directs constitue une fin de non-recevoir qui empêche définitivement le juge fiscal d'examiner le fondement de l'imposition et qui s'oppose, en tout état de cause, à l'établissement de l'impôt, la première en raison de l'expiration des délais légaux d'imposition, la seconde en vertu de l'autorité d'une première décision qui interdit tout nouvel établissement de l'impôt. Un arrêt de la Cour de cassation du 3 septembre 1978 est invoqué à l'appui de cette thèse.

En ce qui concerne la contrariété au droit communautaire, le Conseil des ministres fait valoir que l'exception tient aux particularités du droit communautaire, à la prééminence sur les droits nationaux du droit communautaire directement applicable dans l'ordre interne des Etats membres et au fait qu'une règle de droit national qui a pour effet d'empêcher ou de restreindre la mise en œuvre de la procédure prévue par l'article 177 ancien du Traité C.E. doit être écartée. Il n'y a donc pas de discrimination.

A.3. Le Conseil des ministres est d'avis que la deuxième question préjudicielle appelle également une réponse négative. Il invoque à ce propos les arrêts de la Cour n° 107/2001 du 13 juillet 2001, n° 123/2001 du 10 octobre 2001, n° 61/2002 du 28 mars 2002 et n° 114/2002 du 26 juin 2002.

- B -

B.1. Il ressort de la structure et de la formulation de la décision de renvoi que la Cour est saisie d'une double question préjudicielle : la première partie de la question porte sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de la procédure fiscale prévue à titre transitoire par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et par la loi du

23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, en ce que cette procédure concerne les griefs qui peuvent être soumis à la cour d'appel; la seconde partie de la question concerne l'absence, dans le même contentieux, d'un double degré de juridiction.

*En ce qui concerne la première question*

B.2. Les articles 377, 378 et 381 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), tels qu'ils étaient en vigueur avant l'entrée en vigueur des lois du 15 mars 1999 et du 23 mars 1999 précitées, et tels qu'ils demeurent applicables aux litiges pendants conformément au régime transitoire prévu par ces lois, disposent :

« Art. 377. Les décisions des directeurs des contributions et des fonctionnaires délégués prises en vertu des articles 366, 367 et 376, peuvent être l'objet d'un recours devant la Cour d'appel dans le ressort de laquelle est situé le bureau où la perception a été ou doit être faite.

Le requérant peut soumettre à la Cour d'appel des griefs qui n'ont été ni formulés dans la réclamation, ni examinés d'office par le directeur ou par le fonctionnaire délégué par lui, pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité.

Art. 378. Le recours est formé par requête, faite en personne ou par avocat, déposée au greffe de la Cour d'appel et signifiée par exploit d'huissier de justice au directeur des contributions visé à l'article 366.

Les griefs nouveaux visés à l'article 377 peuvent être formulés soit dans le recours, soit dans un écrit remis au greffe de la cour d'appel et ce sous peine de déchéance dans le délai prévu à l'article 381. »

« Art. 381. Le requérant qui veut faire emploi de pièces nouvelles est tenu de les déposer au greffe de la Cour dans les soixante jours du dépôt par le directeur des contributions, de l'expédition et des pièces visées à l'article 380. »

B.3. La Cour de cassation interroge la Cour sur la compatibilité de ces dispositions avec les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'elles ne permettent au justiciable d'invoquer devant la cour d'appel un grief nouveau au sens de ces articles que dans les conditions restrictives qu'ils prévoient, le privant ainsi du droit de soumettre l'ensemble du litige à une

juridiction au sens des articles 144 à 146 de la Constitution. Les contribuables, à l'encontre des autres justiciables, ne peuvent par ailleurs articuler des nouveaux griefs que pendant une période limitée, sauf en ce qui concerne ceux tirés de la forclusion, de l'autorité de la chose jugée ou de la contrariété du droit interne au droit communautaire.

B.4. Dans l'ancien article 377, alinéa 2, du C.I.R. 1992, la possibilité de soumettre de nouveaux griefs a été limitée en ce sens que ne pouvaient être soumises à la cour d'appel que de nouvelles contestations en droit et non en fait. La restriction relative à la formulation de griefs nouveaux tenait à la spécificité de ce régime, la procédure de réclamation devant le directeur régional étant conçue comme une procédure de filtrage qui ne pouvait remplir sa fonction que si le contribuable faisait valoir tous ses griefs.

B.5. La différence de traitement entre certaines catégories de personnes qui découle de l'application de règles procédurales différentes dans des circonstances différentes n'est pas discriminatoire en soi. Il ne pourrait être question de discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles de procédure entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

B.6. La Cour constate que l'impossibilité de formuler des griefs nouveaux n'est pas absolue puisque les dispositions en cause permettent au requérant de soumettre des griefs nouveaux à la cour d'appel, pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité. La disposition litigieuse ne porte pas une atteinte disproportionnée aux droits de la défense des contribuables par le fait qu'elle limite leur possibilité d'invoquer des griefs nouveaux.

B.7. Le droit d'exciper en tout temps devant la cour d'appel de la forclusion, de l'autorité de la chose jugée ou de la contrariété du droit interne avec le droit communautaire résulte soit de principes généraux qui dominent l'établissement de l'impôt (conclusions du premier avocat général Mahaux précédant *Cass.*, 3 septembre 1968, *Pas.*, 1969, I, 4) soit d'une disposition de

droit communautaire (l'article 10 du Traité C.E.). Cette faculté n'est pas dépourvue de justification raisonnable au regard de l'objectif que le législateur poursuit. Elle ne peut être regardée comme discriminatoire.

*En ce qui concerne la seconde question*

B.8. La seconde partie de la question préjudicielle porte sur l'article 377 du Code des impôts sur les revenus 1992 précité ainsi que sur l'article 603, 1<sup>o</sup>, du Code judiciaire, qui portait, avant son abrogation par la loi du 23 mars 1999 :

« La cour d'appel connaît des recours contre :

1<sup>o</sup> les décisions des directeurs provinciaux et régionaux des contributions en matière de contributions directes ».

B.9. La Cour est interrogée sur le point de savoir si ces dispositions violent les articles 10 et 11 de la Constitution au motif que le contribuable à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés ne peut bénéficier du double degré de juridiction de plein exercice, bien que cela soit accordé, d'une part, aux redevables d'autres impôts et, d'autre part, aux justiciables qui contestent les conséquences patrimoniales d'autres actes administratifs.

B.10. Selon les articles auxquels font référence les dispositions en cause, les contribuables pouvaient introduire une réclamation contre la cotisation à l'impôt sur les revenus auprès du directeur des contributions. Ils pouvaient donc, en ce qui concerne les impôts sur les revenus, faire examiner leurs griefs en premier lieu par une autorité qualifiée en la matière, compétente pour vérifier la légalité de la cotisation. Le grand nombre des contestations portant sur des cotisations à l'impôt sur les revenus contribue aussi à justifier que le législateur ait organisé en l'espèce un recours administratif spécial.

B.11. S'il est vrai que, lors de la réforme introduite par les lois des 15 et 23 mars 1999, le législateur a instauré au bénéfice du redevable un double degré de juridiction, la circonstance qu'il a jugé cette règle préférable à l'ancienne ne démontre pas que les dispositions

antérieures qui continuent à s'appliquer aux litiges en cours seraient contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.12. Dès lors que les intéressés peuvent en tout état de cause introduire un recours administratif spécial et un recours juridictionnel et qu'il n'existe pas de principe général de droit relatif à un double degré de juridiction, la mesure contestée n'a pas d'effets disproportionnés.

B.13. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Les articles 377, alinéa 2, 378, alinéa 2, et 381 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en raison du fait qu'ils ne permettent au justiciable d'invoquer devant la cour d'appel un grief nouveau au sens de ces articles que dans les conditions restrictives qu'ils prévoient.

- Les mêmes dispositions ne violent pas lesdites dispositions constitutionnelles en ce qu'elles ne font pas obstacle à ce que soient invoqués devant la cour d'appel des moyens tirés de la forclusion, de l'autorité de la chose jugée ou de la contrariété du droit interne avec le droit communautaire.

- Les articles 377 à 385 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils ne prévoient pas un double degré de juridiction.

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 24 septembre 2003.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior