

Numéro du rôle : 2875
Arrêt n° 211/2004 du 21 décembre 2004

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 260 du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 355 du Code des impôts sur les revenus 1992), posée par le Tribunal de première instance de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

### I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 30 octobre 2003 en cause de D. Nuelant contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 19 décembre 2003, le Tribunal de première instance de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 260 du Code des impôts sur les revenus 1964 (actuellement l'article 355 du Code des impôts sur les revenus 1992) viole-t-il le principe d'égalité contenu aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce que cette disposition confère à l'administration le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation de remplacement, même après l'expiration des délais d'imposition, lorsque la cotisation originaire a été déclarée nulle soit par le directeur régional soit par le juge, en sorte que l'administration a ainsi l'occasion de réparer une irrégularité qu'elle a commise, alors que le simple sujet de droit à la charge duquel l'autorité compétente annule un acte juridique en raison des irrégularités qu'il a commises, ne peut réparer ces irrégularités mais doit subir les effets de l'annulation, sous la seule réserve de son droit de recours contre la décision d'annulation et alors que le pouvoir d'établir une cotisation de remplacement concerne uniquement le contribuable à l'impôt sur les revenus et non le contribuable soumis à d'autres impôts ou perceptions ? »

D. Nuelant, demeurant à 9310 Meldert, Eeckhoutstraat 36/B, le Gouvernement flamand et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire et D. Nuelant et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 20 octobre 2004 :

- ont comparu :
  - . Me L. De Meyere *loco* Me A. Doolaeye, avocats au barreau de Gand, pour D. Nuelant;
  - . Me H. Symoens, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;
  - . Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs A. Alen et J.-P. Snappe ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions 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 appliquées.

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

Le demandeur devant la juridiction *a quo* conteste la décision directoriale du 28 avril 1999 par laquelle ses réclamations afférentes aux cotisations à l'impôt des personnes physiques établies à son nom ont été entièrement rejetées. Le litige porte sur les exercices d'imposition 1984 et 1985, pour lesquels l'avertissement-extrait de rôle a été envoyé le 22 novembre 1994.

Une première cotisation supplémentaire a été adressée le 16 novembre 1989, mais la réclamation introduite contre cette cotisation pour cause de violation de l'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964) et en raison du caractère non établi de la demande de l'administration a été déclarée fondée le 23 janvier 1992.

Par application de l'article 260 du C.I.R. 1964 (article 355 du C.I.R. 1992), un avis de rectification a été envoyé, et l'enrôlement des cotisations est intervenu le 8 mai 1992. La réclamation introduite contre cet enrôlement, laquelle s'appuyait cette fois sur la violation de l'article 215 du C.I.R. 1964 - en ce que l'avis de rectification ne mentionnait pas l'application de l'article 263, § 1er, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1964 - et aussi, de nouveau, sur le caractère non établi de la demande de l'administration, a également été déclarée fondée. Le rejet, par décision directoriale du 28 avril 1999, d'une troisième réclamation, dirigée cette fois contre les cotisations du 22 novembre 1994, a conduit à la procédure devant la juridiction *a quo*, qui a posé la question préjudicielle à l'invitation du demandeur.

## III. *En droit*

- A -

### *Position du demandeur devant la juridiction a quo*

A.1. L'article 260 du C.I.R. 1964 (article 355 du C.I.R. 1992, dans sa version antérieure à la modification opérée par l'article 20 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale) permet à l'administration, en cas d'annulation d'une cotisation pour cause de méconnaissance d'une règle légale, de rectifier ses erreurs sans limite de temps par le biais de la retaxation, ce qui permet d'établir une nouvelle cotisation au nom du même contribuable et en raison des mêmes éléments d'imposition, indépendamment des délais d'imposition.

Cette disposition violerait doublement le principe d'égalité et de non-discrimination, d'abord, parce que l'administration dispose d'une possibilité illimitée, du fait d'une application illimitée, que ce soit au niveau des délais ou au niveau de la fréquence, de la disposition litigieuse (voy. Cass., 16 mai 2003), de réparer une irrégularité, alors que le simple justiciable ne peut réparer l'irrégularité dans un cas identique et ensuite parce que la possibilité d'établir une cotisation de remplacement n'affecte le contribuable qu'en matière d'impôts sur les revenus et non dans le cadre d'autres impôts ou perceptions.

S'agissant des catégories à comparer, la question préjudicielle est suffisamment claire pour être recevable. Bien que l'administration agisse dans l'intérêt général et que la perception d'une dette d'impôt soit d'intérêt public, l'administration et le contribuable constituent des catégories suffisamment comparables, ainsi qu'il ressort déjà de plusieurs arrêts de la Cour d'arbitrage. Ces catégories sont également comparables pour ce qui est de la possibilité de réparer des irrégularités liées à la fixation de la dette fiscale. Les contribuables sont également comparables en tant que le traitement inégal des contribuables dans le cadre des différents régimes fiscaux est dénoncé.

A.2. La mesure vise à faire en sorte que l'administration ait toujours la possibilité de percevoir un impôt si elle a pu démontrer qu'il existe un revenu imposable dans le chef du contribuable, même si elle a commis une faute, à moins que le délai d'imposition était expiré. Il n'existe toutefois aucune justification objective et raisonnable pour la distinction, à tout le moins aucun rapport raisonnable entre le moyen employé et le but visé.

A.3. Le législateur ne peut invoquer l'arriéré administratif et judiciaire ou la complexité des lois fiscales belges pour justifier la retaxation. Les procédures que l'administration et le contribuable doivent respecter sont aussi complexes pour l'une que pour l'autre, de sorte qu'il n'existe aucune justification objective et raisonnable pour permettre exclusivement à l'administration de réparer ses erreurs grâce à la retaxation. De surcroît, cette complexité vaut pour toutes les lois fiscales et pas seulement pour les lois relatives aux impôts sur les revenus. Par ailleurs, l'arriéré administratif et judiciaire n'est pas imputable au contribuable lui-même; il n'est pas davantage démontré que cette motivation de la règle, qui a été instaurée en temps de guerre, soit toujours valable. Le demandeur devant la juridiction *a quo* relève ensuite que des lois plus anciennes permettaient également au contribuable de rectifier ses erreurs, de sorte que l'égalité entre les contribuables et l'administration était garantie.

En tout état de cause, le principe d'égalité et de non-discrimination est manifestement violé dans la mesure où l'administration peut procéder de façon illimitée à la retaxation et à la rectification d'erreurs successives. Il est ainsi créé, dans le chef du contribuable, une situation fiscale instable qui le prive de toute forme de sécurité juridique. En pareil cas, les intérêts de la société ne sauraient primer les droits du contribuable.

A.4. L'argument selon lequel l'Etat doit toujours pouvoir percevoir les impôts régulièrement dus, parce que tous les Belges doivent être traités de manière égale en matière d'impôts, ne convainc pas davantage, étant donné que la possibilité de retaxation crée justement une inégalité entre les contribuables. Lorsque les délais d'imposition sont écoulés, un contribuable n'aura pas non plus payé tous les impôts légalement dus; pour une cotisation prescrite, la retaxation n'est pas possible. De surcroît, la possibilité de retaxation ne vaut pas pour d'autres impôts, ce qui crée une inégalité entre les contribuables, bien qu'il s'agisse dans ces régimes aussi d'impôts régulièrement dus. La motivation est dès lors insatisfaisante pour justifier la différence de traitement. A défaut de rapport raisonnable entre le moyen (la retaxation illimitée) et l'objectif (l'apurement de tous les impôts régulièrement dus), la possibilité de retaxation viole le principe d'égalité.

#### *Position du Gouvernement flamand*

A.5. Selon le Gouvernement flamand, la question préjudicielle est irrecevable à défaut d'indiquer les catégories à comparer.

A.6. Subsidiairement, le Gouvernement flamand fait valoir que le principe d'égalité et de non-discrimination n'est pas violé.

Tout d'abord, l'administration et le contribuable ne sont pas des catégories comparables, étant donné qu'ils poursuivent un intérêt différent, respectivement public et privé. Ensuite, les contribuables soumis aux différents régimes fiscaux ne sont pas non plus comparables, parce qu'il existe une procédure d'imposition strictement formelle qui n'est pas nécessairement applicable dans le cadre d'autres impôts ou perceptions.

A.7. Selon le Gouvernement flamand, la différence de traitement entre l'administration et le contribuable ne viole pas le principe d'égalité et de non-discrimination, parce que le produit de l'impôt peut uniquement être affecté à des fins d'intérêt général et à la mise en œuvre, par les pouvoirs publics, de leurs engagements vis-à-vis de la collectivité. La différence entre les deux catégories repose sur un critère objectif, à savoir la nature de la créance. La mesure est raisonnablement justifiée et proportionnée pour atteindre l'objectif, qui est de garantir la perception d'un impôt lorsqu'il est démontré qu'il existe un revenu imposable dans le chef du contribuable, même si l'administration a commis une erreur de qualification ou de procédure, et compte tenu de la rigidité de la procédure régissant l'impôt sur les revenus. Un autre créancier qui ne doit pas parcourir toutes les étapes d'une telle procédure risque moins de commettre une telle irrégularité.

En tant que les contribuables soumis aux différents régimes fiscaux seraient comparables - *quod non* -, la différence de traitement est objectivement et raisonnablement justifiée, du fait que, dans ces autres régimes, la même procédure stricte que celle régissant l'impôt sur les revenus n'est pas applicable.

*Position du Conseil des ministres*

A.8. Le Conseil des ministres rappelle les travaux préparatoires de la disposition législative et l'objectif mentionné ci-avant. En ordre principal, il fait valoir que la disposition litigieuse est applicable à tous les contribuables soumis aux dispositions du Code des impôts sur les revenus, de sorte qu'il n'y a pas de différence de traitement. On ne saurait invoquer un traitement inégal par comparaison avec un justiciable à l'égard duquel une instance compétente annule un acte juridique en raison d'une irrégularité qu'il a commise, étant donné qu'une comparaison avec des actes juridiques qui ne relèvent pas du champ d'application du Code des impôts sur les revenus ne peut conduire à un constat de violation du principe d'égalité.

La disposition en cause est objectivement et raisonnablement justifiée par l'obligation, pour l'administration, de percevoir de manière juste et correcte les impôts régulièrement dus, sans distinguer selon les différents contribuables. Si en cas d'erreur de procédure entraînant la nullité de l'imposition, l'administration n'avait pas la possibilité de rectifier cette erreur, il y aurait discrimination par rapport à d'autres contribuables.

A.9. S'agissant de la deuxième distinction, le Conseil des ministres fait valoir que la disposition litigieuse est applicable à tous ceux qui sont soumis au Code des impôts sur les revenus et qui se trouvent dans la même situation, de sorte que l'on n'aperçoit pas en quoi les articles 10 et 11 de la Constitution seraient violés.

- B -

B.1. La Cour est interrogée sur le point de savoir si l'article 260 du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 355 du Code des impôts sur les revenus 1992) viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, même lorsque les délais d'imposition sont expirés, l'administration peut établir une nouvelle cotisation, en remplacement de la première, au cas où la cotisation originale a été annulée.

La Cour doit apprécier la constitutionnalité compte tenu de ce que, d'une part, le justiciable, contrairement à l'administration, ne peut réparer l'irrégularité d'un acte juridique et de ce que, d'autre part, le pouvoir d'établir une cotisation de remplacement ne vaut que vis-à-vis du contribuable à l'impôt sur les revenus et non vis-à-vis du débiteur d'autres impôts ou perceptions.

B.2.1. Le Gouvernement flamand conteste la recevabilité de la question préjudicielle à défaut pour elle d'indiquer les catégories de personnes à comparer.

B.2.2. Il ressort clairement des motifs et du libellé de la question préjudicielle, ainsi que des mémoires, que la question préjudicielle invite la Cour à comparer, d'une part, la situation juridique de l'administration et celle du contribuable dans le cadre du Code des impôts sur les

revenus et, d'autre part, la situation juridique des contribuables soumis à différents régimes fiscaux.

L'exception est rejetée.

B.3. L'article 260 du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il était applicable au cours des exercices d'imposition qui font l'objet du litige devant le juge *a quo*, énonçait :

« Lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'Administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, et ce, soit dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions n'est plus susceptible d'un recours visé aux articles 278 à 286, soit dans les six mois de la date à laquelle la décision judiciaire n'est plus susceptible des recours visés aux articles 288 à 292. »

B.4. L'article litigieux trouve son origine dans la disposition que l'article 32 de la loi du 20 août 1947 « apportant des modifications : *a*) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise; *b*) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs » (*Moniteur belge*, 28 août 1947) a insérée en tant qu'article 74*bis* dans les lois relatives aux impôts sur les revenus coordonnées par arrêté royal du 22 septembre 1936. Cette disposition a été justifiée comme suit :

« Le retard dans les travaux concernant l'examen des réclamations par l'Administration et par les Cours de Justice est devenu considérable.

L'article [32] permet d'éviter que l'Etat ne soit privé d'impôts légitimement dus, mais dont le titre d'établissement a été, à la suite de réclamations et recours, en tout ou en partie annulé par des décisions qui ne sont intervenues définitivement qu'après l'expiration du délai légal fixé pour l'établissement des impôts.

Lorsque l'Administration a commis une erreur dans l'application des lois, la juste répartition des charges fiscales ne doit pas en être influencée, sauf si le contribuable a acquis le bénéfice de la forclusion. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1946-1947, n° 59, pp. 24-25)

Il y fut ajouté en Commission des finances et du budget :

« La portée de l'article 74*bis* est de permettre à l'Etat de cotiser valablement le contribuable à raison du montant des impôts que celui-ci doit légitimement et ce, quelles que soient les circonstances, le cas de forclusion excepté.

La multiplicité des travaux dont sont chargés les fonctionnaires taxateurs, la complexité des lois d'impôts et des formalités d'imposition font que des cotisations sont parfois annulées soit par l'administration elle-même, soit par les cours d'appel ou de cassation.

[...]

Cependant l'intéressé doit un impôt à l'Etat. Ce dernier va-t-il en être privé par suite de l'interprétation erronée, quoique compréhensible, du fonctionnaire taxateur. Ce serait une injustice vis-à-vis de la collectivité. Tout citoyen doit contribuer suivant ses revenus aux charges de l'Etat et il est inadmissible qu'à la faveur d'une erreur d'appréciation un contribuable puisse éluder l'impôt qu'il doit légitimement.

L'article 74*bis* permettra de redresser cette iniquité.

[...]

Un membre [de la Commission] avait proposé la suppression pure et simple dudit article.

Cette suggestion a été rejetée par la majorité des membres de la commission qui a estimé qu'il est de justice élémentaire que tout contribuable paie sa redevance à l'Etat même si l'agent de l'administration a commis quelque erreur de procédure. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1946-1947, n° 407, pp. 58-59)

Un amendement visant à abroger l'article 355 du Code des impôts sur les revenus 1992, à l'époque encore au libellé identique (mais qui a été remplacé dans l'intervalle, son contenu restant similaire), déposé en 1998 lors de l'examen du projet de loi relative au contentieux en matière fiscale, n'a pas été adopté :

« [Un membre] présente un amendement (n° 6, *Doc.* n° 1341/2) tendant à abroger l'article 355 du CIR 1992. L'auteur estime qu'il est inadmissible que, lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale, le fisc puisse, même si le délai fixé est écoulé, établir une nouvelle cotisation à charge du même redevable. A la limite, le fisc pourrait, en corrigeant de manière répétée ses erreurs successives, plonger le redevable concerné dans l'insécurité fiscale pendant des années. Le principe de la 'réimposition' n'existe d'ailleurs pas en matières d'impôts indirects.

Le ministre renvoie à la Constitution. Tous les Belges doivent être traités sur un pied d'égalité en matière fiscale.

Si l'imposition n'est pas prescrite mais a été annulée, par exemple, pour des vices de procédure, l'impôt n'en demeure pas moins dû et il faut établir une nouvelle cotisation à charge du même redevable. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/17, p. 50)

*S'agissant de la différence de traitement entre l'administration et le contribuable à l'impôt sur les revenus*

B.5.1. La différence de traitement entre l'administration et le contribuable à l'impôt sur les revenus repose sur un critère objectif, à savoir la qualité de la partie au procès qui est, dans un cas, l'Etat, lequel poursuit un objectif d'intérêt général, et, dans l'autre cas, un particulier, qui peut se laisser guider par un intérêt personnel.

B.5.2. La mesure qui établit la différence de traitement est pertinente pour réaliser l'objectif poursuivi par le législateur, exposé au B.4.

B.5.3. La différence de traitement n'est pas dénuée de justification raisonnable. En vue de sauvegarder les intérêts du Trésor et de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, dans le but d'assurer un recouvrement efficace de l'impôt sur les revenus légalement dû, le législateur a pu estimer que l'administration devait pouvoir établir à nouveau une cotisation annulée du fait qu'elle n'avait pas été établie conformément à une règle légale, à l'exception d'une règle relative à la prescription. En effet, l'établissement d'une cotisation, dans les cas où l'impôt est dû conformément à la loi, constitue, dans le chef de l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité du citoyen devant la loi fiscale.

De surcroît, la mesure ne limite pas de manière disproportionnée les droits du contribuable à l'impôt sur les revenus, dès lors que l'établissement d'une nouvelle cotisation est exclu lorsque la violation de la règle légale concerne le délai de prescription et que la cotisation doit être établie au nom du même contribuable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.



*En ce qui concerne la différence de traitement entre le contribuable à l'impôt sur les revenus et le débiteur d'autres impôts ou perceptions*

B.6. Le législateur peut, sans violer le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination, ne prévoir que pour l'impôt sur les revenus une mesure consistant à établir à nouveau une cotisation annulée, compte tenu de la spécificité de la procédure d'imposition à respecter, de l'ampleur des éléments d'imposition et de la matière imposable, du grand nombre de contribuables et de la complexité de la législation applicable.

Le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale n'impose pas au législateur de réaliser une uniformité parfaite des procédures d'établissement des divers impôts ou perceptions.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 260 du Code des impôts sur les revenus 1964 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 21 décembre 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts