

Numéro du rôle : 2930
Arrêt n° 214/2004 du 21 décembre 2004

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 263, § 1er, 3°, et § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 358, § 1er, 3°, et § 2, 3°, 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 11 février 2004 en cause de H. Dubois et A. Van Brabandt contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 19 février 2004, le Tribunal de première instance de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« Les règles de droit contenues à l'article 263, § 1er, 3°, et § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 358, § 1er, 3°, et § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992) violent-elles le principe constitutionnel d'égalité formulé aux articles 10 et 11 de la Constitution, interprétées en ce sens qu'elles autorisent l'administration à faire usage de la présomption légale comme moyen de preuve inscrit à l'article 341 du C.I.R. 1992 pour des faits révélés par une action judiciaire, mettant la preuve à charge du contribuable, en dehors des délais prévus par l'article 259 du C.I.R. 1964 (article 354 du C.I.R. 1992) et sans le moindre indice d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire ? »

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 21 octobre 2004 :

- a comparu 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;
- l'avocat précité a été entendu;
- 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 litige dont est saisie la juridiction *a quo* concerne l'action des demandeurs en dégrèvement total et en annulation des cotisations à l'impôt des personnes physiques relatives aux exercices d'imposition 1983 à 1987, pour lesquels l'administration a taxé des revenus mobiliers et des insuffisances indiciaires sur la base de pièces provenant d'un dossier pénal. Les demandeurs font valoir que la procédure sur la base de laquelle ces cotisations ont été établies viole les articles 10 et 11 de la Constitution parce que l'administration fiscale peut faire usage de la présomption légale comme moyen de preuve pour des faits révélés par une action judiciaire, la preuve étant alors mise à charge du contribuable, en dehors des délais déjà extraordinaires de l'article 259 du Code des impôts sur les revenus 1964 (actuellement l'article 354 du Code des impôts sur les revenus 1992) et sans aucun indice d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire. A leur demande, le Tribunal a posé la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Position du Conseil des ministres

A.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle concerne la comparaison entre les contribuables à l'égard desquels un impôt a été établi sur la base de l'article 263, § 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus (ci-après C.I.R.) 1964 et les contribuables qui sont soumis au contrôle et aux délais d'imposition prévus à l'article 259 du C.I.R. 1964.

A.2. En ordre principal, le Conseil des ministres conteste la comparabilité des situations, parce que les deux procédures sont appliquées à des circonstances spécifiques. Il ne pourrait y avoir de violation du principe d'égalité que si les demandeurs devant la juridiction *a quo* étaient taxés d'une autre manière que d'autres contribuables dans des circonstances de fait identiques.

A.3. Dans les deux procédures, l'administration dispose de tous les moyens de preuve prévus aux articles 245 à 250 du C.I.R. 1964 en vue d'apporter la preuve des revenus imposables. Dès que la preuve est fournie, le contribuable peut apporter la preuve contraire. L'application des moyens de preuve légaux et de l'article 247 du C.I.R. 1964 en particulier ne permet toutefois pas de conclure à une violation du principe d'égalité.

A.4. Selon le Conseil des ministres, la différence de traitement entre les contribuables sur la base des deux procédures est fondée sur un critère objectif, qui est la situation spécifique à laquelle elles s'appliquent. L'article 263, § 1er, 3°, du C.I.R. 1964 prévoit un délai d'imposition extraordinaire dans un cas particulier, à savoir lorsqu'une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés. Par ce motif, une imposition peut même être établie après le délai fixé à l'article 259 du C.I.R. 1964, mais seulement sur la base des données qui résultent de l'action judiciaire et sans que l'administration puisse poser des actes d'investigation complémentaires. Si ces données constituent les signes ou les indices d'une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus précédemment déclarés ou imposés, l'administration peut en faire usage pour réévaluer les revenus imposables. Ces conditions d'application diffèrent de celles qui concernent le délai d'imposition visé à l'article 259 du C.I.R. 1964.

A.5. Selon le Conseil des ministres, la différence est objectivement et raisonnablement justifiée. Les faits donnant lieu à l'impôt doivent être révélés par une action judiciaire et ne peuvent être découverts par l'administration sur la base de ses propres pouvoirs et moyens d'investigation. La mesure n'est pas disproportionnée, parce qu'aucun pouvoir d'investigation complémentaire n'est attribué à l'administration et que le contribuable peut toujours apporter la preuve contraire des revenus imposables invoqués par l'administration.

- B -

B.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 263, § 1er, 3°, et § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (article 358, § 1er, 3°, et § 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992) viole le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination en ce que ces dispositions autorisent l'administration à faire usage de la présomption légale comme moyen de preuve concernant des faits révélés par une action judiciaire, mettant ainsi la preuve à charge du contribuable, en dehors des délais prévus par l'article 259 du C.I.R. 1964 (article 354 du C.I.R. 1992) et sans qu'existe le moindre indice d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire.

Il ressort du libellé de la question préjudicielle que celle-ci concerne la comparaison des contribuables dont la cotisation est établie sur la base de l'article 263, § 1er, 3°, du C.I.R. 1964 et des contribuables dont la cotisation est établie sur la base de l'article 259 du C.I.R. 1964, compte tenu des conditions d'application de ces deux dispositions.

B.2. Les dispositions en cause sont libellées comme suit :

« Art. 263. § 1er. L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 259, dans les cas où :

[...]

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

[...]

§ 2. Dans ces cas, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle :

[...]

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

[...] »

« Art. 259. En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues soit aux articles 214 à 218, soit aux dispositions prises en exécution de l'article 220, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 264 être établi pendant trois ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

Ce délai est prolongé de deux ans en cas d'infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

Le précompte immobilier peut également être établi dans le délai fixé aux deux alinéas qui précèdent.

Lorsque le contribuable a introduit une réclamation conformément aux articles 267 à 274, dans le délai de trois ans prévu à l'alinéa 1er, ce délai est prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du directeur ou du fonctionnaire délégué sans que cette prolongation puisse être supérieure à douze mois. »

B.3. La différence de traitement entre les deux catégories de contribuables repose sur un critère objectif, à savoir les circonstances spécifiques dans lesquelles un impôt ou un supplément d'impôt peut être établi. La procédure particulière prévue à l'article 263, § 1er, 3°, du C.I.R. 1964 n'est applicable que lorsqu'une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action, ce qui constitue un critère suffisamment objectif pour justifier une procédure spécifique.

B.4. L'article 263, § 1er, 3°, du C.I.R. 1964, inséré par l'article 57 de la loi du 5 janvier 1976, fait partie d'une série de mesures visant à combattre la fraude fiscale.

Il a été souligné, à cet égard, que les mesures que le projet de loi qui a instauré la disposition litigieuse propose en vue d'aboutir à une répartition plus juste de la pression fiscale seraient sans effet si la fraude fiscale n'était pas combattue de manière intensive (*Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 742/2, p. 9).

Rendre possible d'établir un impôt ou un supplément d'impôt et ouvrir un délai supplémentaire pour ce faire sont des mesures pertinentes en vue d'atteindre l'objectif fixé. Compte tenu de la spécificité de la mesure et du but dans lequel celle-ci a été adoptée, il est par ailleurs sans importance que la déclaration de revenus ait été omise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, puisque le but est avant tout d'établir et de recouvrer l'impôt éludé, révélé par une action judiciaire.

B.5. La mesure a indubitablement de lourdes conséquences, parce qu'elle permet d'établir un (supplément d') impôt, longtemps après l'écoulement des délais visés à

l'article 259, même lorsque les revenus imposables sont révélés par une action judiciaire à laquelle le contribuable n'était pas nécessairement partie.

De tels effets ne peuvent toutefois pas être considérés comme disproportionnés, étant donné que les conditions auxquelles est soumise l'application de l'article 263, § 1er, 3°, sont suffisamment restrictives. En effet, une révision doit se limiter aux données révélées par l'action judiciaire, en sorte que l'impôt ou le supplément d'impôt qui peut être levé en vertu de cette disposition « se rapportera exclusivement aux revenus non déclarés que [...] l'action judiciaire [aura] fait apparaître » (*Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 680/10, p. 33). Ceci implique que l'action judiciaire doit établir l'existence des revenus non déclarés. En outre, il a été précisé (*ibid.*, p. 34) que les données révélées par l'action judiciaire doivent suffire à établir l'impôt ou le supplément d'impôt, sans que, comme l'indique le Conseil des ministres, l'administration ne puisse poser en l'espèce des actes d'investigation complémentaires. Enfin, le contribuable peut toujours apporter la preuve contraire des revenus imposables invoqués par l'administration en application de la disposition en cause.

B.6. On ne saurait, à cet égard, exclure *a priori* que les données révélées par l'action judiciaire fournissent également le signe ou l'indice, visé à l'article 247 du C.I.R. 1964, d'une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés, sur la base duquel il peut par conséquent être constaté que des revenus n'ont effectivement pas été déclarés, par exemple parce que la provenance des capitaux ne pourrait être justifiée à suffisance de droit par le contribuable (*Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 680/10, p. 34).

Il appartient toutefois au juge du fond d'apprécier la force probante des signes et indices, compte tenu, d'une part, des conditions dans lesquelles l'article 247 du C.I.R. 1964 peut être appliqué et, d'autre part, des circonstances de fait du litige dont il est saisi. Pareille mesure ne peut dès lors être considérée comme disproportionnée.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 263, § 1er, 3°, et § 2, 3°, 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