

Numéro du rôle : 3644
Arrêt n° 52/2006 du 19 avril 2006

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 418, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable avant sa modification par la loi du 15 mars 1999, introduit par la s.a. Compagnie des ciments belges.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 7 mars 2005 et parvenue au greffe le 8 mars 2005, la s.a. Compagnie des ciments belges, dont le siège social est établi à 7530 Gaurain-Ramecroix, Grand-Route 260, a, à la suite de l'arrêt de la Cour n° 85/2004 du 12 mai 2004 (publié au *Moniteur belge* du 24 septembre 2004, deuxième édition), introduit un recours en annulation de l'article 418, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable avant sa modification par la loi du 15 mars 1999.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 11 janvier 2006 :

- ont comparu :
 - . Me A. Bailleux, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante;
 - . Me D. Drion, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Martens et M. Bossuyt ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- le président a mis l'affaire en continuation à l'audience du 15 février 2006, après avoir invité Me Bailleux à communiquer des pièces à la Cour et Me Drion à introduire un mémoire complémentaire le 10 février 2006 au plus tard et à en envoyer une copie à son confrère dans le même délai.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire complémentaire.

A l'audience publique du 15 février 2006 :

- ont comparu :
 - . Me A. Bailleux, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante;
 - . Me X. Drion *loco* Me D. Drion, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Martens et M. Bossuyt 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. En droit

- A -

Quant aux conditions d'application de l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989

A.1.1. La s.a. Compagnie des ciments belges demande l'annulation de l'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992), tel qu'il était applicable avant sa modification par la loi du 15 mars 1999, sur la base d'un moyen unique pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Elle expose que par l'arrêt n° 85/2004 du 12 mai 2004 rendu sur question préjudicielle, la Cour a dit pour droit que cette disposition, interprétée comme ne permettant pas d'allouer des intérêts moratoires en cas de remboursement d'accroissements d'impôts, viole les articles 10 et 11 de la Constitution; elle ajoute qu'en vertu de l'article 4 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, un nouveau délai de six mois est ouvert pour l'introduction d'un recours en annulation d'une loi déclarée inconstitutionnelle au contentieux préjudiciel.

A.1.2. Le Conseil des ministres considère que les conditions posées par l'article 4 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 à l'ouverture d'un nouveau délai de 6 mois pour l'introduction d'un recours en annulation ne sont pas remplies. Il expose que l'inconstitutionnalité constatée par la Cour dans l'arrêt n° 85/2004 ne concerne qu'une interprétation de la disposition en cause et que, s'il est interprété comme permettant l'allocation d'intérêts moratoires en cas de remboursement d'accroissements d'impôts, l'article 418 du C.I.R. 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution. Il en conclut que l'arrêt n° 85/2004 n'a pas déclaré que la loi viole une des règles ou un des articles de la Constitution visés à l'article 1er de la loi spéciale du 6 janvier 1989, et que le nouveau délai prévu par l'article 4 de cette loi n'est pas applicable en l'espèce.

Le Conseil des ministres ajoute que les arrêts de la Cour rendus sur question préjudicielle revêtent une autorité relative renforcée de chose jugée, et en déduit que l'article 418 du C.I.R. 1992 est, depuis l'arrêt n° 85/2004, de nature à constituer un fondement légal à l'allocation d'intérêts moratoires sur un remboursement d'accroissements d'impôts. Il estime dès lors qu'il ne se justifie nullement de procéder à son annulation.

A.1.3. La s.a. Compagnie des ciments belges expose en réponse que l'objectif de l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage est de pallier les inconvénients liés à l'effet relatif des arrêts rendus sur question préjudicielle, en permettant de soumettre à la censure de la Cour une norme que celle-ci a jugée contraire à la Constitution mais que, nonobstant ce constat clair, les pouvoirs publics persistent à appliquer dans le sens censuré par la Cour. Elle souligne que tel est précisément l'objectif qu'elle poursuit par sa requête en annulation.

Elle fait valoir que c'est précisément parce qu'elle est confrontée au refus des pouvoirs publics d'appliquer en sa faveur l'enseignement de l'arrêt n° 85/2004 qu'elle sollicite l'annulation de la norme contestée telle qu'elle lui a été concrètement appliquée.

La requérante répond encore que le Conseil des ministres ajoute une condition supplémentaire de recevabilité de la requête, non requise par l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989. Elle ajoute ne pas comprendre pourquoi les pouvoirs publics s'acharment à faire obstacle, par des moyens de procédure, à l'annulation d'une disposition légale dont ils reconnaissent pourtant implicitement dans leur mémoire que, telle qu'ils l'appliquent, elle est contraire à la Constitution.

A titre subsidiaire, la requérante sollicite de la Cour qu'à défaut d'annuler l'article 418 du C.I.R. 1992, elle rappelle à tout le moins l'enseignement de l'arrêt n° 85/2004 sous la forme d'une réserve d'interprétation, de telle manière que les pouvoirs publics s'y conforment enfin.

A.1.4. Le Conseil des ministres réplique que la requérante ne peut reprocher aux pouvoirs publics de lui avoir refusé le bénéfice de l'enseignement de l'arrêt n° 85/2004 du 12 mai 2004 alors que celui-ci est postérieur à la décision directoriale présentant un caractère définitif du 24 septembre 2003. Il précise que dans les litiges en cours relatifs aux exercices 1998 et antérieurs, les pouvoirs publics appliquent l'article 418 du C.I.R. 1992 en se

conformant à l'enseignement de la Cour par l'octroi d'intérêts moratoires sur toute restitution d'accroissements d'impôts, de sorte que la requérante poursuit l'annulation d'une norme dont l'interprétation par l'administration la rend désormais parfaitement conforme aux dispositions constitutionnelles.

Quant à l'intérêt à agir

A.2.1. La s.a. Compagnie des ciments belges fait valoir, à l'appui de son intérêt au recours, que, à la suite d'un litige avec l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (direction régionale des contributions de Mons) portant sur plusieurs exercices d'imposition, elle a obtenu des décisions de dégrèvement, accompagnées de décisions de remboursement corrélatif des sommes perçues en excès par l'Etat. Ces décisions indiquent que les remboursements d'impôts seront augmentés des intérêts moratoires tandis que les remboursements d'accroissements d'impôts ne le seront pas. La requérante considère que l'annulation de la disposition entreprise lui ouvrira le droit de contester la décision directoriale de façon à obtenir les intérêts moratoires sur les remboursements d'accroissements d'impôts.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime que cette considération de la partie requérante est erronée. Il considère pour sa part que l'annulation de l'article 418 du C.I.R. 1992 aurait précisément pour effet de supprimer toute base légale à l'allocation d'intérêts moratoires sur, notamment, les remboursements d'accroissements d'impôts. Il ajoute que la partie requérante ne peut invoquer utilement l'article 18 de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage, qui règle l'ouverture d'un nouveau délai pour introduire des recours administratifs ou juridictionnels contre les actes ou décisions fondés sur l'article 418 du C.I.R. 1992, car ce nouveau délai ne pourra être mis à profit à défaut de base légale de nature à justifier l'allocation d'intérêts moratoires sur les remboursements d'accroissements d'impôts accordés à la requérante.

Enfin, le Conseil des ministres estime que la situation de la partie requérante n'est pas affectée directement et défavorablement par l'article 418 du C.I.R. 1992 lui-même, mais uniquement par une certaine interprétation procurée à cet article. Il ajoute que le législateur pourrait, en cas d'annulation, adopter une disposition en tous points identique à la disposition annulée pour servir de fondement à l'allocation d'intérêts moratoires sur les restitutions d'impôts et d'accroissements d'impôts. Il en conclut que la partie requérante ne justifie pas de l'intérêt requis par l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 en vue de poursuivre l'annulation de l'article 418 du C.I.R. 1992.

A.2.3. La s.a. Compagnie des ciments belges répond qu'il va de soi que l'annulation d'une norme législative entraîne toujours un vide juridique qu'il appartient au législateur concerné de combler au plus vite, et que tel est précisément l'objectif poursuivi par l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage. Elle expose qu'à la suite de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, l'article 418 du C.I.R. 1992 a été modifié dans le sens postulé par elle, et que tout laisse dès lors présager qu'en conformité avec l'enseignement de l'arrêt n° 85/2004 ainsi que de l'arrêt d'annulation à venir, le législateur étendra cette disposition pour les exercices antérieurs à l'exercice d'imposition 2000, au bénéfice de la requérante.

Elle précise que son intérêt à agir est évident, dès lors que le montant total des intérêts moratoires auxquels elle a droit sur cette base s'élève à environ 4 000 000 d'euros.

A.2.4. A l'audience du 11 janvier 2006, le conseil de la partie requérante a fait état de ce que celle-ci est engagée dans une procédure toujours pendante devant la Cour d'appel de Mons. Il apparaît en effet des pièces déposées à la suite de cette audience que, par jugement du 30 juin 2005, le Tribunal de première instance de Mons a déclaré le recours introduit par la requérante contre les décisions du 24 septembre 2003 recevable et fondé, écartant l'argumentation de l'Etat belge qui concluait à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il a été introduit au-delà du délai de trois mois visé à l'article 375 du C.I.R. 1992. L'Etat belge a fait appel de ce jugement.

Dans son mémoire complémentaire, le Conseil des ministres souligne que la requête d'appel n'est fondée que sur la question de recevabilité et non sur le fond du litige et répète que l'administration fiscale a tenu compte de l'enseignement de l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 85/2004.

Quant à l'application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989

A.3. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres attire l'attention de la Cour sur le fait que la lecture de l'article 418 du C.I.R. 1992 faite par l'administration avant l'arrêt n° 85/2004 avait reçu l'aval de la Cour de cassation, et souligne que l'annulation de cette disposition aurait un impact budgétaire considérable et immédiat en ce qu'elle ferait naître un nombre impressionnant de recours à propos d'affaires définitivement jugées. Il ajoute qu'il n'est pas en mesure de quantifier exactement cet impact, mais qu'on peut imaginer l'importance qu'il pourrait revêtir si, en application de l'article 18 de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage, tous les dossiers ayant donné lieu à une restitution d'accroissements sans intérêts moratoires devaient être rouverts. Il ajoute que la situation de la requérante n'est pas différente de celle de tout justiciable qui, au terme d'une situation définitivement jugée en sa défaveur, prend ensuite connaissance d'une évolution de la jurisprudence qui lui aurait permis d'obtenir gain de cause auparavant.

Compte tenu de ces circonstances, le Conseil des ministres demande que, si la Cour devait prononcer l'annulation de l'article 418 du C.I.R. 1992, elle fasse application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 pour moduler les effets de cette annulation de manière à reconnaître des effets définitifs aux décisions ayant refusé l'octroi d'intérêts moratoires sur des restitutions d'accroissements d'impôts chaque fois que ces décisions auront été rendues avant l'arrêt n° 85/2004.

- B -

Quant à la recevabilité ratione temporis du recours

B.1.1. Par l'arrêt n° 85/2004 du 12 mai 2004, publié au *Moniteur belge* du 24 septembre 2004, la Cour a dit pour droit :

« L'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992 (anciennement l'article 308 du Code des impôts sur les revenus 1964), avant sa modification par l'article 43 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, interprété comme ne permettant pas d'allouer des intérêts moratoires en cas de remboursement d'accroissements d'impôts, viole les articles 10 et 11 de la Constitution ».

B.1.2. En vertu de l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage,

« un nouveau délai de six mois est ouvert pour l'introduction d'un recours en annulation d'une loi, d'un décret ou d'une règle visée à l'article 134 de la Constitution par le Conseil des ministres, par le Gouvernement de Communauté ou de Région, par les présidents des assemblées législatives à la demande de deux tiers de leurs membres ou par toute personne physique ou morale justifiant d'un intérêt, lorsque la Cour, statuant sur une question préjudicielle, a déclaré que cette loi, ce décret ou cette règle visée à l'article 134 de la Constitution viole une des règles ou un des articles de la Constitution visés à l'article 1er. Le délai prend cours, respectivement, à la date de la notification de l'arrêt rendu par la Cour,

selon le cas, au Premier ministre et aux présidents des Gouvernements et aux présidents des assemblées législatives, ou à la date de la publication de l'arrêt au *Moniteur belge* ».

B.1.3. Le recours, introduit le 7 mars 2005, est recevable *ratione temporis*.

Quant à la disposition attaquée

B.2. L'article 418, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) (anciennement article 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964), avant sa modification par l'article 43 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, disposait :

« En cas de restitution d'impôts, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,8 p.c. par mois civil ».

Quant à l'intérêt de la partie requérante

B.3.1. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme entreprise.

B.3.2. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la partie requérante parce que l'annulation de la disposition en cause aurait pour effet de supprimer toute base légale à l'allocation d'intérêts moratoires, ce qui aurait pour effet d'aggraver la situation de la partie requérante.

B.3.3. La s.a. Compagnie des ciments belges s'est vu refuser, par l'administration fiscale, l'octroi d'intérêts moratoires sur le remboursement d'accroissements d'impôts, sur la base de la disposition en cause. Sa situation est donc affectée directement et défavorablement par la norme dont elle demande l'annulation. La circonstance que l'annulation de l'article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, tel qu'il s'appliquait aux remboursements litigieux, aurait pour conséquence de priver toute allocation d'intérêts moratoires de base légale, n'est

pas de nature à priver la requérante de son intérêt à agir, puisque l'annulation pourrait lui offrir une nouvelle chance de voir régler plus favorablement sa situation.

B.3.4. La partie requérante a fait savoir à la Cour, à l'audience du 11 janvier 2006, qu'elle avait obtenu du Tribunal de première instance de Mons, le 30 juin 2005, un jugement qui condamne l'Etat belge à lui payer les intérêts moratoires sur le remboursement des accroissements d'impôts pour les exercices d'imposition 1995 à 1997.

Ce jugement étant frappé d'appel et la procédure étant actuellement pendante devant la Cour d'appel de Mons, la partie requérante conserve un intérêt suffisant à son recours.

B.3.5. L'exception est rejetée.

Quant aux conditions d'application de l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage

B.4.1. Le Conseil des ministres considère en substance que l'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage ne saurait être appliqué en l'espèce, parce que l'arrêt rendu au contentieux préjudiciel constaterait la violation des articles 10 et 11 de la Constitution non pas par une disposition législative, mais bien par une interprétation de celle-ci.

B.4.2. Il est inhérent au contentieux préjudiciel, qui suppose une réponse de la Cour à une question posée par un juge, que la forme que prend le dispositif de l'arrêt de réponse soit conditionnée par la forme de la question posée. Ainsi, lorsqu'un juge interroge la Cour sur la constitutionnalité d'une disposition dans une interprétation déterminée, la Cour répond, en règle, à la question en examinant la disposition dans cette interprétation. Le cas échéant, après avoir constaté que la disposition ainsi interprétée est contraire à la Constitution, la Cour peut indiquer qu'une autre interprétation de la même disposition ferait disparaître l'inconstitutionnalité qu'elle a constatée.

B.4.3. L'article 4, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage n'impose pas, pour l'ouverture du nouveau délai de recours en annulation, que la Cour ait déclaré que la disposition concernée est inconstitutionnelle quelle que soit la manière dont elle est interprétée. Dès lors que la Cour a déclaré, sur question préjudicielle, que la disposition viole les normes dont elle contrôle le respect, fût-ce dans une interprétation qui lui a été présentée par le juge *a quo*, il est satisfait aux exigences de l'article 4, alinéa 2, précité.

B.4.4. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.5.1. La partie requérante prend un moyen unique, tiré de l'arrêt de la Cour n° 85/2004 précité.

B.5.2. Les B.2.1, B.3, B.4.1 et B.4.2 de cet arrêt sont rédigés comme suit :

« B.2.1. L'allocation d'intérêts moratoires en cas de restitution d'impôts (article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, anciennement article 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964) a été motivée par un souci d'équité :

‘ La perception des intérêts de retard repose sur la considération qu'il est équitable d'exiger une réparation civile, consistant en la récupération d'un profit que le redevable retire de la détention de fonds revenant de droit à l'Etat. [...] Par identité de motifs, il n'est que juste d'accorder des intérêts moratoires aux contribuables, chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé, même dans le cas où la restitution est la conséquence d'une erreur imputable au contribuable. ’ (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 277, p. 10)

[...]

B.3. Il convient de vérifier si, en considération de la finalité des intérêts moratoires, d'une part, et des caractéristiques respectives de l'impôt et de l'accroissement d'impôt, d'autre part, il est justifié de n'allouer des intérêts moratoires qu'en cas de restitution d'impôt.

B.4.1. L'impôt constitue un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat. Il est inscrit à son budget et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément.

Quant à l'accroissement d'impôt, il ressort tant du texte de l'article 444 du C.I.R. 1992 lui-même que des travaux préparatoires des dispositions législatives qui en sont à l'origine, que le législateur a entendu établir une sanction administrative en vue de prévenir et réprimer la fraude pénale qui découlerait de l'absence de déclaration fiscale ou de son caractère incomplet ou inexact. Il est recouvré selon les mêmes règles que l'impôt.

B.4.2. Compte tenu de la finalité des intérêts moratoires qui a été rappelée en B.2.1, il n'apparaît pas justifié d'accorder des intérêts moratoires dans le cas du remboursement d'un impôt et non dans celui d'un accroissement d'impôt. Il s'agit, en effet, dans les deux cas, de restituer une somme indûment perçue par l'Etat, qui a été détenue par l'administration fiscale, privant les contribuables d'intérêts sur les sommes dont ils ont été indûment privés. Les caractéristiques propres à l'impôt et à l'accroissement d'impôt sont sans pertinence pour justifier que leur remboursement fasse l'objet d'un traitement différent en ce qui concerne les intérêts moratoires ».

B.5.3. L'inconstitutionnalité constatée par la Cour dans son arrêt préjudiciel concerne la disposition en cause dans l'interprétation proposée par la juridiction *a quo*. En répondant à la question qui lui était posée, la Cour a considéré que l'interprétation de la disposition en cause qui lui était présentée par le juge rendait celle-ci incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Cette constatation laissait toutefois intacte la possibilité d'une autre interprétation de la norme qui la rende compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Il se déduit en effet des termes du dispositif de l'arrêt n° 85/2004 que l'article 418 du C.I.R. 1992, avant sa modification par l'article 43 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, interprété comme permettant d'allouer des intérêts moratoires en cas de remboursement d'accroissements d'impôts, ne violait pas les articles 10 et 11 de la Constitution. Cette disposition a donc pu être appliquée, ultérieurement, pour autant qu'elle fût interprétée de la manière qui la rendait conforme à la Constitution.

B.5.4. Par ailleurs, depuis sa modification par la loi du 15 mars 1999, l'article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 dispose :

« En cas de remboursement d'impôts, de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives, un intérêt moratoire est alloué au taux de l'intérêt légal, calculé par mois civil ».

L'article 418 du C.I.R. 1992, depuis l'entrée en vigueur de cette modification, est donc compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5.5. En considération de ces éléments, il convient de rejeter le recours, l'article 418 du C.I.R. 1992 (anciennement l'article 308 du Code des impôts sur les revenus 1964), avant sa modification par l'article 43 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, devant être interprété comme permettant l'allocation d'intérêts moratoires en cas de remboursement d'accroissements d'impôts.

Cette interprétation est une question de droit tranchée par la Cour, qui s'impose aux juridictions en vertu de l'article 9, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989. Par conséquent, les juridictions sont tenues d'appliquer cette disposition dans l'interprétation jugée compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 19 avril 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior