

Numéro du rôle : 4412
Arrêt n° 155/2008 du 6 novembre 2008

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée du juge E. De Groot, faisant fonction de président, du président M. Melchior et des juges P. Martens, R. Henneuse, J.-P. Snappe, E. Derycke et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 18 décembre 2007 en cause de la ville d'Anvers contre Benjamin Quanjard, en sa qualité de liquidateur de l'ASBL « My First Musical », et contre la SA « Antwerps Muziek Theater », dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 janvier 2008, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« 1. L'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, auquel se réfère l'article 15 du règlement-taxe de la ville d'Anvers du 22 décembre 1999 relatif à la taxe sur les spectacles, représentations ou divertissements, en vue de régler les litiges en la matière, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article 9 de la loi précitée autorise le seul redevable à introduire une réclamation contre une taxe établie à son nom et que ce droit de réclamation n'est pas accordé à ceux qui sont solidairement responsables du paiement de cette taxe ?

2. En d'autres termes, l'absence de dispositions légales permettant au redevable solidairement responsable du paiement d'une taxe communale d'introduire une réclamation viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la ville d'Anvers;
- l'ASBL en liquidation « My First Musical » et la SA « Stadsschouwburg Antwerpen », dont les sièges sont établis à 2000 Anvers, Theaterplein 1.

A l'audience publique du 17 septembre 2008 :

- ont comparu :
 - . Me P. Van der Straten, avocat au barreau d'Anvers, pour la ville d'Anvers;
 - . Me M. Vanden Broeck, avocat au barreau d'Anvers, pour l'ASBL en liquidation « My First Musical » et la SA « Stadsschouwburg Antwerpen »;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et P. Martens 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La ville d'Anvers a adopté un règlement-taxe relatif aux spectacles, représentations et divertissements. Celui-ci prévoit que la taxe est due sur le montant brut, diminué de la taxe due sur la valeur ajoutée, de toutes les recettes générées par les droits d'entrée, de location et de vestiaire et par la vente de programmes, des revenus provenant de toutes les consommations, des contributions ou rétributions qui peuvent remplacer ou compléter ces sommes ou prix demandés, ainsi que de tout autre prélèvement.

En vertu de l'article 2, alinéa 1er, du règlement-taxe précité, la taxe est due par celui qui, de manière habituelle ou à titre occasionnel, organise des spectacles, représentations ou divertissements publics sur le territoire de la ville. L'article 2, alinéa 2, du règlement-taxe dispose que la taxe est due solidairement par l'organisateur des spectacles, représentations ou divertissements et par celui qui effectue un prélèvement à charge des personnes qui assistent ou participent aux spectacles, représentations ou divertissements. L'exploitant du bâtiment dans lequel ont lieu les spectacles, représentations ou divertissements est également responsable du paiement de la taxe.

Après que l'ASBL « My First Musical », l'organisateur des spectacles, et la SA « Antwerps Muziek Theater », en sa qualité d'exploitant, eurent communiqué les données nécessaires à la ville d'Anvers, celle-ci a procédé à l'établissement et à l'enrôlement des taxes communales pour les années 1999 et 2000 au nom de l'ASBL « My First Musical » à concurrence de 5 962 432 francs et de 9 111 481 francs.

Par lettre recommandée du 31 octobre 2001, la ville d'Anvers a communiqué à la SA « Antwerps Muziek Theater » qu'elle était également solidairement responsable du paiement de la taxe, en sa qualité de bailleur/concessionnaire de l'établissement où les spectacles avaient eu lieu. Le 16 janvier 2002, la ville d'Anvers a cité la SA « Antwerps Muziek Theater » en vue d'obtenir le paiement de la taxe communale enrôlée au nom de l'ASBL « My First Musical », désormais en liquidation.

L'article 15 du règlement-taxe renvoie, en matière de règlement des litiges, aux modalités contenues dans la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales. En vertu de l'article 9 de la loi précitée, le redevable, à savoir l'organisateur, peut introduire une réclamation contre les cotisations enrôlées à son nom. Ni la loi du 24 décembre 1996 ni le règlement-taxe de la ville d'Anvers ne permettent à la personne solidairement responsable de contester la taxe communale, alors que cette personne solidairement responsable peut à tout moment être invitée, par la ville d'Anvers, à payer la taxe enrôlée au nom du redevable.

La Cour d'appel constate, à cet égard, que la différence de traitement entre le redevable et la personne solidairement responsable découle directement de la loi du 24 décembre 1996, les règlements-taxes dont il s'agit ne pouvant être critiqués sans que la loi elle-même ne soit examinée indirectement au regard de la Constitution. En outre, la Cour d'appel souligne que la différence de traitement en cause ne résulte pas tant de l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 que du fait que le législateur n'a prévu aucun droit de réclamation dans le chef de la personne solidairement responsable.

A la suite de cette constatation, la Cour d'appel pose la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Les parties défenderesses devant le juge *a quo*, à savoir l'ASBL « My First Musical » et la SA « Stadsschouwburg Antwerpen », anciennement la SA « Antwerps Muziek Theater », situent tout d'abord le cadre légal, les faits et la procédure antérieure.

A.1.2. Les parties défenderesses devant le juge *a quo* font valoir qu'il existe, en l'espèce, une différence de traitement entre les redevables proprement dits de la taxe communale sur les spectacles, représentations ou divertissements au nom desquels la taxe a été enrôlée et les débiteurs de la taxe, à savoir ceux qui sont solidairement responsables du paiement de la taxe communale. Seuls les redevables proprement dits ont le droit d'introduire une réclamation contre la taxation. Les débiteurs de la taxe ne peuvent d'aucune manière contester quant au fond la cotisation établie.

La comparabilité réside dans le fait que tant le redevable que le débiteur de la taxe sont tenus, sans distinction et sans aucune limitation, au paiement de la taxe. Cela signifie que la ville ne doit pas nécessairement procéder au premier recouvrement de la taxe à charge du redevable mais qu'elle peut d'abord procéder à celui-ci à charge de la personne solidairement responsable.

Les parties défenderesses devant le juge *a quo* reconnaissent qu'une personne solidairement responsable a le droit de contester le bien-fondé de l'action portée devant une juridiction, mais cette contestation ne concerne que la problématique de l'exigibilité de la taxe communale dans le chef de la personne solidairement responsable. Compte tenu du caractère personnel d'une dette fiscale, la personne solidairement responsable ne peut agir à la place du redevable. Le droit de contester la taxe sur le fond, à savoir l'introduction d'une réclamation relative aux conditions d'imposabilité, à la taxation de la base exacte, à l'application du tarif exact, au respect du délai d'enrôlement, à l'éventuelle exonération ou suspension, etc., revient en principe au seul redevable. Cette différence de traitement ne peut se justifier ni raisonnablement ni objectivement.

A cet égard, les parties défenderesses devant le juge *a quo* renvoient aux arrêts n^{os} 39/96, 71/2003 et 57/2004 de la Cour relatifs à l'impossibilité pour le conjoint séparé de fait de contester sur le fond l'établissement de l'impôt enrôlé au nom de l'autre conjoint alors que cet impôt peut être recouvré sur les biens du conjoint séparé de fait.

A.2.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo*, la ville d'Anvers, rappelle tout d'abord les faits et la procédure antérieure. Elle souligne que la SA « My First Musical » a introduit une réclamation contre les cotisations pour les années 1999 et 2000, mais que ces réclamations ont été rejetées.

A.2.2. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la recherche d'une éventuelle violation du principe d'égalité n'a de sens que pour autant qu'il soit établi que l'enrôlement au nom du redevable constitue un titre exécutoire à l'égard de la personne solidairement responsable. Si l'enrôlement ne constitue pas un titre exécutoire à l'égard du débiteur de la taxe, le statut du redevable n'est pas comparable au statut de la personne solidairement responsable et ces catégories ne sont pas comparables.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que l'enrôlement au nom de l'ASBL « My First Musical » ne constitue pas un titre exécutoire à l'égard de la SA « Antwerps Muziek Theater », en ce que la personne solidairement responsable ne peut qu'assurer le paiement de la dette fiscale sans pouvoir être elle-même considérée comme redevable. Si la personne solidairement responsable est elle-même récalcitrante quant au paiement de la dette fiscale, le receveur ne peut pas, sur la base de l'enrôlement, procéder à l'exécution à charge de la personne responsable par le biais d'une signification. L'autorité taxatrice locale doit procéder à la citation de la personne solidairement responsable en paiement de la dette fiscale.

En conséquence, l'enrôlement ne peut pas être utilisé, au niveau des taxes locales, comme base pour la poursuite d'un tiers solidairement responsable, en ce que le rôle ne pourra jamais être déclaré exécutoire à sa charge. En outre, dans le cadre de la procédure au fond, l'autorité taxatrice locale sera tenue de prouver sa demande et le tiers solidairement responsable pourra développer tous les arguments et moyens que le redevable pourrait avancer dans le cadre d'une procédure de réclamation visant à contester la taxe. Les droits de la défense ne sont méconnus de quelque manière que ce soit.

A.3. Les parties défenderesses devant le juge *a quo* répètent que le redevable et le débiteur de l'impôt sont bel et bien des catégories de personnes comparables. Tant le redevable que le débiteur de l'impôt sont, sans distinction et sans aucune limitation, tenus au paiement de la même dette fiscale et la ville peut recouvrer la taxe à charge du redevable ou du débiteur de la taxe, étant donné que le règlement-taxe ne prévoit pas que la taxe devrait être recouvrée par priorité à charge du redevable proprement dit.

De même, la constatation selon laquelle un autre titre exécutoire est nécessaire ne crée aucun droit de réclamation dans le chef du débiteur de la taxe. L'enrôlement constitue un titre exécutoire et ne peut être contesté que par l'introduction d'une réclamation dans le respect du délai et des formes que prescrit la loi. En vertu de l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996, seul le redevable dispose d'un droit de réclamation. S'il n'est pas fait usage du droit de réclamation ou si la réclamation est rejetée, l'enrôlement est définitif. La personne solidairement responsable ne pourra plus s'opposer légalement à l'enrôlement. En effet, la responsabilité solidaire se situe au niveau du recouvrement de la taxe, de sorte qu'une fois que la taxe est définitive, l'établissement de celle-ci ne peut plus être contesté.

En conclusion, il peut être répété que si le redevable et le débiteur de la taxe sont, sans distinction et sans aucune limitation, tenus au paiement de la même dette fiscale, ils ne disposent pas tous deux des mêmes moyens pour contester cette dette fiscale. Ce qui précède ne peut se justifier par le constat que des titres exécutoires différents sont nécessaires pour le recouvrement de cette dette.

A.4.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* observe qu'il n'est pas contesté que l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 serait contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution si le débiteur de la taxe solidairement responsable était tenu de payer les taxes enrôlées au nom du redevable alors que ce débiteur ne disposerait d'aucun moyen pour contester la taxe.

A.4.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime qu'en matière de taxes locales, le rôle constitue le titre légal de perception déclaré exécutoire par le collège des bourgmestre et échevins. Il s'agit d'un acte authentique par lequel l'administration fiscale crée un titre pour elle-même vis-à-vis du redevable et exprime sa volonté de recouvrer la taxe. Dans le cas présent, l'enrôlement est établi au nom du redevable SA « Antwerps Muziek Theater ». En principe, le receveur n'a pas le droit de poursuivre le recouvrement de cette taxe sur les biens d'un tiers sans autre titre. L'autorité taxatrice peut en principe uniquement procéder à une exécution à charge du redevable au nom duquel l'enrôlement a été établi. Aucune disposition de la loi du 24 décembre 1996 ne prévoit la possibilité de recouvrer la taxe locale à charge d'une tierce personne. En d'autres termes, le titre ne fait naître dans le chef de l'autorité taxatrice aucun droit lui permettant de recouvrer la même taxe sur les biens d'un tiers.

A.4.3. En ordre subsidiaire, la partie demanderesse devant le juge *a quo* estime devoir souligner que la violation éventuelle due à l'absence d'une possibilité d'introduire une réclamation dans le chef de la personne solidairement responsable ne résulte pas de l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996, mais de l'absence d'une disposition légale prévoyant que la personne solidairement responsable peut introduire une réclamation en pareil cas. C'est au législateur qu'il incombe de prendre les mesures nécessaires pour organiser la protection de la personne solidairement responsable. Cependant, la Cour peut également opter pour une interprétation conforme à la Constitution.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, qui dispose :

« Le redevable peut introduire une réclamation contre une taxe provinciale ou communale respectivement auprès du gouverneur ou du Collège des bourgmestre et échevins, qui agissent en tant qu'autorité administrative.

Le Roi détermine la procédure applicable à cette réclamation ».

B.2. La question préjudicielle porte sur la différence de traitement qu'entraîne cette disposition, dans l'interprétation du juge *a quo*, entre le redevable et la personne solidairement responsable. Étant donné que l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 vise uniquement le redevable, il serait impossible, pour la personne solidairement responsable de la dette fiscale, d'introduire une réclamation contre la cotisation établie au nom du redevable. La personne solidairement responsable non mentionnée au rôle serait dès lors définitivement débitrice d'une taxe enrôlée au nom du redevable, contrairement au redevable qui est mentionné au rôle et qui peut donc introduire une réclamation contre la cotisation enrôlée à son nom.

B.3.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* observe que le statut de la personne solidairement responsable n'est pas comparable au statut du redevable, étant donné que le rôle établi au nom du redevable ne constitue un titre exécutoire qu'à l'égard du seul redevable.

B.3.2. Il convient d'observer, comme le font les parties défenderesses devant le juge *a quo*, que le fait que le rôle ne constitue un titre exécutoire qu'à l'égard du seul redevable et non à l'égard de la personne solidairement responsable, ne change rien à la comparabilité de ces deux catégories de personnes. Les unes et les autres sont tenues au paiement de la taxe établie au nom du redevable, seul le redevable pouvant toutefois faire valoir un droit de réclamation.

B.4. Le produit de la taxe communale étant affecté à des dépenses publiques qui visent à la satisfaction de l'intérêt général, il doit être admis que la procédure de recouvrement de la dette puisse déroger aux règles du droit commun, pour autant que cette dérogation soit compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5. En l'espèce, la dérogation aux règles du droit commun doit être appréciée en tenant compte de la situation du tiers responsable. Celui-ci assume le paiement de la dette fiscale d'une autre personne et constitue, aux yeux de l'administration fiscale, un débiteur d'impôt supplémentaire, auquel celle-ci peut s'adresser pour obtenir le paiement de la dette d'impôt dans son intégralité, sans être tenue de respecter un quelconque ordre de priorité. La personne

solidairement responsable se trouve ainsi exposée au risque de devoir supporter sur ses biens propres le poids de la taxe.

B.6. Dans ces conditions, la priver du droit d'introduire une réclamation aboutit à porter atteinte au droit fondamental de contester le bien-fondé d'une dette devant une juridiction, même s'il s'agit d'une dette fiscale et si le débiteur est tenu au paiement de celle-ci en vertu d'une solidarité établie par un règlement administratif.

B.7. L'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que cette disposition n'accorde le droit d'introduire une réclamation contre une imposition qu'au seul redevable au nom duquel celle-ci est établie, à l'exclusion de la personne solidairement responsable au nom de laquelle cette imposition n'est pas établie, alors que cette dernière est tenue, sur la base du règlement-taxe de la ville d'Anvers relatif aux spectacles, représentations ou divertissements, de payer la dette fiscale établie au nom du redevable (article 2 du règlement précité).

B.8. Dans cette interprétation, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

B.9. La disposition en cause peut cependant être interprétée différemment.

B.10. En adoptant l'article 9 de la loi du 24 décembre 1996, le législateur a repris l'ancien article 5 de la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales. La loi du 23 décembre 1986 précitée visait à régler de manière définitive et uniforme la matière des taxes provinciales et locales et la loi du 24 décembre 1996 visait à remédier aux lacunes qui subsistaient (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 461/1, p. 1).

L'article 5 précité n'utilise pas le terme « contribuable », mais les termes « redevable d'une imposition établie par voie de rôle ». Il ressort des travaux préparatoires de cette disposition (*Doc. parl.*, Chambre, 1982-1983, n° 348/1, pp. 4-5) que l'article 5 reprend les règles en matière d'impôts sur les revenus (articles 267 à 275 du Code des impôts sur les

revenus 1964, actuellement les articles 366 à 374*quinquies*). Il convient toutefois de souligner que le Code des impôts sur les revenus 1964 utilisait indifféremment les termes « contribuable » et « redevable », la version française utilisant exclusivement le terme « redevable » dans le chapitre concernant les réclamations.

Le législateur n'a, ni dans les travaux préparatoires de la loi du 23 décembre 1986, ni dans le cadre des modifications législatives ultérieures, adopté une position claire quant à la signification de la notion de « redevable ».

B.11.1. En adoptant la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, qui modifie l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, le législateur a notamment entendu se conformer à la jurisprudence de la Cour (arrêt n° 39/96) et, partant, octroyer un droit de réclamation au conjoint de la personne au nom de laquelle l'imposition est établie (*Ann.*, Chambre, 1997-1998, 22 avril 1998, p. 8497).

En outre, dans un arrêt du 16 septembre 2004 (*Pas.*, 2004, n° 417), la Cour de cassation a jugé :

« Attendu que l'article 366 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable au litige, dispose que le redevable peut se pourvoir en réclamation par écrit contre le montant de l'imposition établie à sa charge, y compris tous additionnels, accroissements et amendes auprès du directeur des contributions compétent;

Qu'en vertu de l'article 141, § 3, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, l'associé d'une société coopérative à responsabilité illimitée répond personnellement et solidairement des dettes sociales;

Qu'étant tenu personnellement de payer l'imposition établie au nom de la société coopérative, l'associé est redevable de l'impôt, au sens de l'article 366 précité, et a, partant, le droit d'introduire une réclamation contre la taxation enrôlée au nom de cette société ».

Il résulte de ces éléments que le droit d'introduire une réclamation est attribué aujourd'hui à tout redevable soumis au Code des impôts sur les revenus, c'est-à-dire à toute personne qui peut être tenue au paiement de l'impôt.

B.11.2. Compte tenu du but que poursuivait le législateur en adoptant la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales et la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, à savoir reprendre les règles des impôts sur les revenus (articles 366 à 374*quinquies* du Code des impôts sur les revenus 1992), il doit être admis que le droit de réclamation en cause est désormais reconnu à toute personne qui peut être tenue au paiement de l'impôt, non seulement en matière d'impôts sur les revenus, mais aussi en matière de taxes provinciales et communales.

B.11.3. Dans cette interprétation, la différence de traitement en cause est inexistante et la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales viole les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle le terme « redevable » ne vise pas la personne solidairement responsable.

- L'article 9 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle le terme « redevable » vise toute personne qui peut être tenue au paiement de la taxe.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 6 novembre 2008.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot