

Numéro du rôle : 4988
Arrêt n° 81/2011 du 18 mai 2011

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation de l'article 3, alinéa 2, de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales, introduit par la SA « Inometal-Sogerec ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

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 30 juin 2010 et parvenue au greffe le 1er juillet 2010, la SA « Inometal-Sogerec », dont le siège est établi à 9700 Audenarde, Berchemweg 75, a introduit un recours en annulation de l'article 3, alinéa 2, de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2009, deuxième édition).

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.

Aucun mémoire n'a été introduit par les parties dans l'affaire n° 4972 sur la base de l'article 78 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

A l'audience publique du 16 mars 2011 :

- ont comparu :

. Me S. Vancolen et Me A. Maes *loco* Me J. Sandra, avocats au barreau de Courtrai, pour la partie requérante;

. Me C. Cologne *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

A.1. La partie requérante fait l'objet d'une cotisation subsidiaire à l'impôt des sociétés. Son intérêt à l'annulation de la disposition attaquée n'est pas contesté.

A.2. La disposition attaquée est la mesure transitoire contenue dans l'article 3, alinéa 2, de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales. La partie requérante invoque une violation du principe d'égalité et de non-discrimination, consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution, combiné avec le principe de la sécurité juridique, en ce que deux catégories de contribuables sont traitées de manière différente. Il s'agit dans les deux cas de catégories de contribuables qui font l'objet d'une cotisation dont la nullité totale ou partielle avait été prononcée par le juge, avant l'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 2009, pour une cause autre

que la prescription. La différence de traitement consiste en ce que, pour une catégorie, le délai de six mois à partir de la décision judiciaire passée en force de chose jugée, prévu par la disposition en cause, était déjà écoulé au moment où la loi du 22 décembre 2009 est entrée en vigueur (31 décembre 2009), tandis que ce n'est pas le cas pour l'autre catégorie. Cette dernière catégorie peut encore, contrairement à la première catégorie, faire l'objet d'une cotisation subsidiaire que l'administration fiscale soumet à l'appréciation du juge. Toutefois, on ne trouverait aucune justification à cette différence de traitement dans les travaux préparatoires.

Toujours selon la partie requérante, la disposition attaquée a un effet rétroactif étant donné qu'elle régit la naissance et les effets juridiques de faits juridiques qui ont eu lieu avant l'entrée en vigueur de la loi. C'est de cette situation que découlerait la différence de traitement précitée, celle-ci ne pouvant être justifiée que sur la base de circonstances particulières ou pour la réalisation d'un objectif d'intérêt général. Une telle justification fait défaut, selon la partie requérante. Il lui semble que le législateur a seulement voulu limiter les conséquences budgétaires de l'arrêt n° 158/2009. A la suite de cet arrêt, les contribuables avaient toutefois pu considérer qu'après un jugement définitif prononçant la nullité totale ou partielle de la cotisation pour une cause autre que la prescription, ils ne pouvaient plus être soumis à une cotisation subsidiaire.

A.3. Le Conseil des ministres estime qu'il appartient au législateur de décider s'il prend des mesures transitoires pour éviter que des contribuables ne bénéficient d'une exonération alors que telle n'était pas l'intention. C'est la raison pour laquelle le législateur a estimé nécessaire de maintenir la possibilité d'imposer une cotisation subsidiaire dans les affaires pour lesquelles, à la date d'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 2009, la nullité avait déjà été prononcée et pour lesquelles les débats étaient par conséquent déjà clos. Etant donné que l'article 772 du Code judiciaire dispose que les débats peuvent seulement être rouverts tant que le jugement n'a pas été prononcé, il n'était plus possible de soumettre une cotisation subsidiaire au juge pendant l'instance dans laquelle la nullité de la cotisation primitive avait été prononcée. La disposition attaquée le permet encore à condition que la procédure soit introduite dans les six mois de la décision judiciaire passée en force de chose jugée.

De l'avis du Conseil des ministres, la mesure a été prise pour garantir les intérêts du Trésor et l'égalité des citoyens et en vue d'un recouvrement efficace de l'impôt sur les revenus légalement dû. La différence de traitement reposerait sur un critère objectif et pertinent, à savoir l'introduction de la procédure dans les six mois de la décision judiciaire passée en force de chose jugée. Ce critère ne limiterait pas les droits du contribuable de manière disproportionnée. Selon le Conseil des ministres, la disposition attaquée n'a pas un effet rétroactif mais un effet immédiat, ce qui signifie qu'à partir de son entrée en vigueur, elle s'applique non seulement aux procédures nouvelles mais également aux procédures déjà entamées, qui se poursuivent conformément à la nouvelle loi. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, une nouvelle loi qui modifie les conditions dans lesquelles l'administration peut établir une cotisation subsidiaire est applicable à partir de la date de son entrée en vigueur aux cotisations qui peuvent à nouveau être établies après une annulation par l'administration ou par le juge, sauf lorsque la situation du contribuable est devenue définitive (Cass., 11 février 2010, C.08.0542.N). Tant que le jugement ou l'arrêt prononçant l'annulation de la cotisation n'est pas passé en force de chose jugée, la situation du contribuable ne serait pas définitive.

A.4. Selon la partie requérante, une différence de traitement ne peut résister à l'examen au regard du principe d'égalité et de non-discrimination que lorsqu'elle est nécessaire. Elle estime que le but poursuivi peut être réalisé d'une manière moins radicale, plus particulièrement en faisant débiter le délai de six mois visé dans la disposition attaquée à la date du jugement définitif qui annule la cotisation primitive et non à la date à laquelle cette décision est passée en force de chose jugée.

Dès qu'un jugement définitif est prononcé dans un litige, observe la partie requérante, il n'est plus question d'une procédure pendante et il ne peut plus être question non plus de l'application immédiate d'une nouvelle loi à ce litige. Pour cette raison, elle estime que le renvoi à la jurisprudence de la Cour de cassation citée par le Conseil des ministres n'est pas pertinent.

La partie requérante observe enfin que la disposition attaquée laisse, pendant un délai déraisonnablement long, une catégorie de contribuables dans l'incertitude en ce qui concerne l'exercice d'imposition pour lequel la cotisation primitive a été annulée. Ils ne pouvaient pas prévoir que le législateur ferait coïncider le point de départ du délai pour soumettre une cotisation subsidiaire avec la date à laquelle la décision judiciaire passerait en force de chose jugée.

A.5. Le Conseil des ministres observe encore que la disposition attaquée prévoit que la procédure d'établissement d'une cotisation subsidiaire doit être introduite dans un délai déterminé. Cette modification bénéficie à la partie requérante, de sorte que l'interdiction de la rétroactivité ne peut pas avoir été violée à son détriment.

- B -

B.1.1. La loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales modifie les règles d'établissement d'une cotisation subsidiaire à l'impôt sur les revenus.

B.1.2. Dès lors qu'il estimait que l'annulation, soit par le directeur régional, soit par le juge, de la cotisation initiale ne peut avoir pour effet d'exempter certains contribuables des impôts dont ils sont redevables, le législateur a prévu à 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 » que l'administration fiscale peut établir dans ces cas une nouvelle cotisation ou une cotisation subsidiaire.

La disposition a été ultérieurement reprise dans les articles 260 et 261 du Code des impôts sur les revenus 1964, actuellement les articles 355 et 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992).

B.1.3. Il s'agit d'une obligation pour l'administration fiscale dès que les conditions prescrites à cet égard sont remplies, étant donné qu'elle n'est pas libre de renoncer au recouvrement des impôts dus (Cass., 5 septembre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 22).

B.1.4. Depuis la réforme de la procédure fiscale effectuée par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux fiscal, la possibilité de choix de l'administration fiscale est limitée : la nouvelle cotisation prévue à l'article 355 du CIR 1992 ne peut désormais être établie que lorsque le directeur régional annule la cotisation initiale, tandis que la cotisation subsidiaire prévue à l'article 356 du CIR 1992 ne peut être appliquée que si le juge annule la cotisation initiale.

L'article 355 du CIR 1992 dispose :

« 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, dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice.

Lorsque l'imposition annulée a donné lieu à la restitution d'un crédit d'impôt, d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors de l'établissement de la nouvelle cotisation de remplacement ».

L'article 356 du CIR 1992, avant son remplacement par la loi du 22 décembre 2009, disposait :

« Lorsqu'une décision du directeur des Contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que la juridiction saisie prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration peut même en dehors des délais prévus aux articles 353 et 354, soumettre à l'appréciation de la juridiction saisie qui statue sur cette demande, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale.

Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par la juridiction, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation de la juridiction.

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision de la juridiction saisie.

Cette cotisation subsidiaire est soumise à la juridiction par requête signifiée au redevable; la requête est signifiée avec assignation à comparaître, lorsqu'il s'agit d'un redevable assimilé en vertu de l'article 357 ».

B.2.1. Cette possibilité de réimposition est, selon le législateur, justifiée en ce 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, p. 59).

De même, « [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).

B.2.2. Dans son arrêt n° 211/2004 du 21 décembre 2004, la Cour a jugé que, eu égard aux objectifs décrits en B.2.1, l'article 355 du CIR 1992 ne viole pas le principe d'égalité et de non-discrimination dans la mesure où cette disposition autorise l'administration fiscale à rectifier ses erreurs, tandis que le contribuable ne dispose pas de cette possibilité.

B.3.1. Dans l'arrêt n° 158/2009 du 20 octobre 2009, ce n'était pas l'existence même de la possibilité de réimposition qui était en cause, mais la distinction relative aux délais de forclusion entre, d'une part, la nouvelle cotisation établie en vertu de l'article 355 du CIR 1992 et, d'autre part, la cotisation subsidiaire établie en vertu de l'article 356 du CIR 1992.

En effet, l'article 355 du CIR 1992 prévoit que l'administration fiscale dispose d'un délai de trois mois à partir de « la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice ». Par contre, en application de l'article 356 du CIR 1992, l'administration fiscale n'était tenue à aucun délai de forclusion.

La Cour avait jugé que l'absence de tout délai d'imposition avait pour conséquence que le principe de la sécurité juridique était violé, puisque le contribuable demeurait indéfiniment dans l'incertitude en ce qui concerne l'exercice d'imposition concerné, sans disposer de la possibilité de faire accélérer la procédure.

B.3.2. Pour répondre à la critique précitée de la Cour, le législateur a prévu un délai de rigueur de six mois. L'article 356 du CIR 1992, remplacé par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009, dispose :

« Lorsqu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire. Pendant ce délai de six mois qui suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation, l'administration peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

Si l'administration soumet au juge une cotisation subsidiaire dans le délai de six mois précité, par dérogation à l'alinéa premier, les délais d'opposition, d'appel et de cassation commencent à courir à partir de la signification de la décision judiciaire relative à la cotisation subsidiaire.

Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par le juge, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation du juge.

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision du juge.

Lorsque la cotisation subsidiaire est établie dans le chef d'un redevable assimilé conformément à l'article 357, cette cotisation est soumise au juge par requête signifiée au redevable assimilé avec assignation à comparaître ».

B.3.3. En vertu de l'article 3, alinéa 1er, de la loi du 22 décembre 2009, le nouvel article 356 du CIR 1992 est immédiatement d'application quel que soit l'exercice d'imposition.

B.3.4. L'article 3, alinéa 2, de la même loi dispose :

« Par dérogation à l'article 2 et pour les impositions qui ont été annulées totalement ou partiellement par le juge, pour une cause autre que la prescription, avant l'entrée en vigueur de la présente loi, les cotisations subsidiaires qui ont été introduites après clôture des débats, par requête signifiée au redevable conformément à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 tel qu'il existait avant d'être modifié par l'article 2 de la présente loi ou l'article 261 du Code des impôts sur les revenus 1964, sont valablement soumises à l'appréciation du juge, à condition que les procédures aient été introduites dans les six mois de la décision judiciaire coulée en force de chose jugée. Cette disposition est immédiatement d'application ».

C'est cette disposition transitoire qui est attaquée par la partie requérante.

B.4.1. La partie requérante invoque une violation du principe d'égalité et de non-discrimination, consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution, combiné avec le principe de la sécurité juridique. Elle conteste l'effet rétroactif de la disposition attaquée, qui permet qu'une catégorie de contribuables, pour lesquels le juge avait, avant l'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 2009, déclaré la nullité totale ou partielle de la cotisation, pour une cause autre que la prescription, soit soumise à une cotisation subsidiaire à condition que les procédures prévues à cet effet aient été introduites dans les six mois de la décision judiciaire passée en force de chose jugée. La différence de traitement qui en découle ne serait pas justifiée dans les travaux préparatoires.

B.4.2. La Cour ne saurait conclure à la violation du principe d'égalité et de non-discrimination pour le seul motif que la justification raisonnable de la différence de traitement en cause ne ressort pas des travaux préparatoires. Le constat qu'une telle justification n'est pas mentionnée dans les travaux préparatoires n'exclut pas qu'une mesure ait pour fondement un objectif légitime pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle.

B.4.3. Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

Avant la modification de l'article 356 du CIR 1992 par la loi du 22 décembre 2009, un contribuable pouvait être soumis à une cotisation subsidiaire, sans qu'aucun délai ne soit fixé à cet égard, de sorte que cette disposition ne faisait pas naître de situation définitive de dégrèvement de l'impôt dû. Lorsqu'ensuite le législateur prévoit, dans un souci de sécurité juridique, un délai de rigueur de six mois, l'application de ce délai aux contribuables dont la cotisation a été annulée totalement ou partiellement par le juge, pour une cause autre que la prescription, ne peut pas être considérée comme une application rétroactive.



En instaurant un délai de rigueur, le législateur n'a donc pas porté atteinte de manière discriminatoire au principe de la sécurité juridique. Les contribuables qui avaient espéré qu'ils ne pourraient plus être soumis à une cotisation subsidiaire après l'arrêt n° 158/2009 pouvaient en effet raisonnablement s'attendre à ce que le législateur prenne des mesures destinées à éviter que certains contribuables ne jouissent d'un avantage fiscal dont d'autres contribuables seraient privés. L'établissement d'une cotisation dans les cas où l'impôt est dû conformément à la loi constitue, pour l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale.

La circonstance que la décision judiciaire prononçant la nullité de la cotisation primitive est passée en force de chose jugée n'énerve pas ce qui précède. Le contribuable savait dès le début qu'une cotisation subsidiaire pouvait être levée. L'annulation d'une cotisation, pour une cause autre que la prescription, ne fait donc pas naître le droit intangible de ne plus être à nouveau soumis à une cotisation, pour autant que l'administration fiscale rectifie à cet égard l'illégalité constatée.

B.4.4. La partie requérante conteste en particulier la différence de traitement découlant du délai de six mois à partir « de la décision judiciaire coulée en force de chose jugée », prévu par la disposition attaquée. La différence de traitement consisterait en ce que, pour une catégorie de contribuables, le délai de six mois prenant cours à partir de la décision judiciaire passée en force de chose jugée était déjà écoulé au moment où la loi du 22 décembre 2009 est entrée en vigueur, tandis que ce n'est pas le cas pour l'autre catégorie de contribuables. Cette dernière catégorie peut, contrairement à la première, encore faire l'objet d'une cotisation subsidiaire que l'administration fiscale soumet à l'appréciation du juge.

En instaurant le délai contesté, le législateur a réalisé un juste équilibre entre l'intérêt qui commande que chaque imposition contraire au droit puisse être rectifiée et le souci de ne pas laisser indéfiniment le contribuable dans l'incertitude concernant cette imposition. La différence de traitement découlant de ce délai n'est pas manifestement déraisonnable.

B.4.5. Enfin, la partie requérante fait valoir que l'objectif du législateur pouvait être poursuivi d'une manière moins radicale en faisant débiter le délai de six mois à la date de la décision judiciaire qui annulait la cotisation initiale et non à la date à laquelle cette décision est passée en force de chose jugée.

Dès lors qu'une mesure est pertinente par rapport à l'objectif poursuivi et qu'elle n'est pas manifestement disproportionnée à celui-ci, elle ne devient pas discriminatoire pour le seul motif qu'une autre mesure permettrait d'atteindre cet objectif.

B.4.6. Le moyen unique n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 18 mai 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt