

Numéro du rôle : 4972
Arrêt n° 82/2011 du 18 mai 2011

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales, et à l'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 précitée, posées par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, 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 R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

### I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 24 juin 2010 en cause de l'Etat belge contre Hai Long Nguyen et Ngoc Nguyen, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 juin 2010, le Tribunal de première instance de Liège a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 356 du CIR/92 introduit par l'article 2 et l'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution et le principe général des droits de la défense en ce qu'il ne prévoit pas pour le contribuable dont l'imposition est annulée par le juge fiscal le droit d'introduire une réclamation au sens de l'article 366 du CIR/92 contre la cotisation subsidiaire soumise directement audit juge alors que le contribuable dont la cotisation est annulée par le directeur régional des contributions directes ou le fonctionnaire délégué par lui a le droit d'introduire une réclamation contre la réimposition en application de l'article 355 du CIR ? »;

2. « La disposition transitoire de l'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution, le principe général des droits de la défense et de la sécurité juridique en ce qu'elle fait courir le délai de six mois pour saisir le Tribunal d'une cotisation subsidiaire à partir du moment où la décision judiciaire d'annulation totale ou partielle est coulée en force de chose jugée et que cette force n'est acquise de manière discrétionnaire que par le bon vouloir de l'administration fiscale d'y acquiescer ou de l'exécuter, ce qui rend le contribuable tributaire du comportement de l'administration et le laisse dans l'incertitude pendant un délai qui peut s'avérer déraisonnable, alors que, lorsque l'imposition est annulée par le directeur régional des contributions directes ou le fonctionnaire délégué par lui, l'administration dispose du droit de réimposer en vertu de l'article 355 du CIR/92 dans un délai de trois mois à partir de la date à laquelle la décision du directeur n'est plus susceptible de recours en justice, ce qui dépend de l'écoulement objectif du délai de l'article 1385*undecies* du Code judiciaire ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Hai Long Nguyen et Ngoc Nguyen, demeurant à 4000 Liège, chaussée de Tongres 296/11;
- le Conseil des ministres;
- le Gouvernement flamand.

Hai Long Nguyen et Ngoc Nguyen ont introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 16 mars 2011 :

- ont comparu :
  - . Me J. Pirotte *loco* Me J.-P. Douny, avocats au barreau de Liège, pour Hai Long Nguyen et Ngoc Nguyen;
  - . Me I. Tasset, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
  - . Me W. Defoor, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteurs P. Nihoul et T. Merckx-Van Goey 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. *Les faits et la procédure antérieure*

Le Tribunal de première instance de Liège a annulé, par jugement du 9 janvier 2007, les cotisations afférentes aux exercices d'imposition 2003 et 2004 enrôlées à charge de H.L. Nguyen et N. Nguyen, pour application incorrecte des règles de preuve. En conséquence de cette annulation, l'autorité taxatrice a, par un avis de rectification de la déclaration pour les exercices d'imposition 2002 et 2003 daté du 20 juin 2008, annoncé qu'elle allait procéder à l'établissement d'une cotisation subsidiaire. Le redressement annoncé a été contesté par les conjoints Nguyen. Par une notification de la décision de taxation du 29 octobre 2008, le contribuable répond aux observations des conjoints Nguyen et maintient la base de taxation. Le Tribunal est dès lors saisi par l'État belge d'une requête en validation de la cotisation subsidiaire, fondée sur l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

Le Tribunal relève que l'article 356 du CIR 1992 a été remplacé par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009, rendu immédiatement applicable, quel que soit l'exercice d'imposition, par l'article 3 de la même loi, applicable à l'espèce. Le Tribunal constate également que cette disposition, par dérogation à la disposition nouvelle de l'article 2 qui oblige le juge fiscal saisi d'une requête en validation d'une cotisation subsidiaire à rouvrir les débats, permet de sauver, sous certaines conditions, une cotisation subsidiaire soumise par requête séparée au juge fiscal dans le cadre d'une nouvelle instance, après annulation judiciaire antérieure à son entrée en vigueur, alors que ce procédé a été condamné par l'arrêt n° 158/2009 de la Cour. Il relève enfin que le contribuable est tributaire du comportement et de l'arbitraire du contribuable qui peut de manière discrétionnaire décider du moment où le jugement d'annulation de la cotisation acquiert force de chose jugée. En conséquence de ces constatations, il pose à la Cour les questions précitées.

### III. En droit

- A -

A.1.1. H.L. et N. Nguyen rappellent que la Cour a déjà eu à connaître de la méthode qui était utilisée par l'administration fiscale pour établir la cotisation subsidiaire après annulation de l'imposition, par application de l'article 356 du CIR 1992 et qui consistait en ce que l'administration soumettait, après le jugement définitif d'annulation, une cotisation subsidiaire au même juge dans le cadre d'une nouvelle instance, ce qui permettait à l'administration de décider de manière discrétionnaire du délai applicable à cette fin. Par l'arrêt n° 158/2009 du 20 octobre 2009, la Cour a jugé que l'ancien article 356 du CIR 1992, interprété en ce sens qu'il permettait à l'administration de soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge dans le cadre d'une nouvelle instance, n'était pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution. En conséquence, le législateur, par une loi du 22 décembre 2009, a remplacé l'article 356 du CIR 1992.

A.1.2. H.L. et N. Nguyen font valoir que le contribuable qui, après annulation de l'imposition par le juge, est confronté à une cotisation subsidiaire établie conformément à l'article 356 du CIR 1992 se trouve dans la même situation que le contribuable qui, après l'annulation de la cotisation par le directeur régional, est confronté à une nouvelle cotisation établie conformément à l'article 355 du CIR 1992, parce que dans les deux cas, la première cotisation est annulée en raison d'une faute de procédure et le droit d'initiative revient à l'administration fiscale. Ils relèvent que lorsqu'il est fait application de l'article 355, d'une part, le contribuable bénéficie d'une phase de contentieux administratif puisqu'il peut introduire une réclamation contre cette nouvelle cotisation et, d'autre part, l'administration dispose du droit de réimposer dans un délai de trois mois à partir de la date à laquelle la décision du directeur n'est plus susceptible de recours en justice, ce qui dépend de l'écoulement d'un délai objectif fixé par l'article 1385*undecies* du Code judiciaire. Par contre, lorsqu'il est fait application de l'article 356 du CIR 1992, le contribuable ne peut introduire de réclamation à l'encontre de la cotisation subsidiaire et, lorsque la cotisation primitive est annulée avant l'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 2009 et qu'il est fait application de l'article 3 de cette loi, l'administration peut proposer une cotisation subsidiaire dans un délai de six mois à partir du moment où la décision judiciaire d'annulation est coulée en force de chose jugée, ce qui rend le contribuable tributaire du comportement du taxateur. En effet, le jugement d'annulation ne peut être coulé en force de chose jugée que par l'acquiescement de l'administration à ce jugement, et le délai de six mois ne commence à courir qu'à partir de cet acquiescement.

A.1.3. H.L. et N. Nguyen estiment que la différence de traitement entre contribuables introduite par l'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 est dépourvue de toute justification. En ce qui concerne l'article 356 du CIR 1992, ils considèrent que l'objectif de rendre le procès plus économique ne peut justifier la perte d'un degré de contestation, de discussion et de négociation au stade administratif.

A.2.1. En ce qui concerne la première question préjudicielle, le Conseil des ministres expose que la discrimination alléguée n'est nullement imputable à l'article 356 du CIR 1992, relatif au droit de l'administration d'établir une cotisation subsidiaire, mais bien à l'article 20 de la loi du 15 mars 1999 qui a supprimé le droit pour l'administration d'établir une nouvelle cotisation au sens de l'article 355 du CIR 1992. Il ajoute qu'en tout état de cause, la distinction entre les deux catégories de contribuables visées par la question préjudicielle est objectivement et raisonnablement justifiée. Il indique que l'obligation d'introduire un recours administratif préalable à la saisine du juge, imposée par l'article 1385*undecies* du Code judiciaire, tend à éviter l'introduction et la poursuite d'une procédure judiciaire nécessairement plus longue, afin de contribuer à l'objectif d'accélération de la procédure visé par la réforme de la procédure fiscale réalisée par les lois des 15 et 23 mars 1999.

La mesure visée par la première question préjudicielle, qui consiste à généraliser la technique de la cotisation subsidiaire en cas d'annulation de l'imposition par une instance judiciaire, concourt également à la réalisation de cet objectif d'accélération de la procédure fiscale, en évitant que toute la procédure doive être recommencée en cas d'annulation par un juge de la cotisation primitive. Le Conseil des ministres estime qu'en ce que cette technique comporte une économie de procédure, elle n'est pas discriminatoire, et il renvoie sur ce point à l'arrêt n° 158/2009 de la Cour.

A.2.2. En ce qui concerne la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres fait observer qu'aucune disposition du Code judiciaire ou du Code des impôts sur les revenus n'empêche le contribuable de faire signifier un jugement d'annulation qui lui est favorable, que cette signification fait courir les délais de recours et qu'elle permet par conséquent de fixer le moment auquel le jugement acquiert force de chose jugée. Il en conclut que la question part de la prémisse erronée selon laquelle la force de chose jugée ne serait acquise à la décision judiciaire d'annulation d'une cotisation que par le bon vouloir de l'administration fiscale d'y acquiescer ou de l'exécuter.

A.2.3. Subsidiairement, le Conseil des ministres fait valoir qu'en vertu de l'article 172 de la Constitution, ni l'administration ni le pouvoir judiciaire ne peuvent accorder une exemption ou une modération d'impôt, de sorte que l'établissement d'une cotisation en remplacement d'une cotisation annulée pour une cause autre que la prescription est obligatoire dans le chef de l'administration. Il estime qu'il n'en va pas autrement pour les exemptions ou modérations d'impôts qui résulteraient du fait que les cours et tribunaux, appliquant l'article 356 du CIR 1992 dans sa version antérieure à sa modification par la loi du 22 décembre 2009, ont omis de rendre un jugement ou arrêt interlocutoire lorsqu'ils ont conclu à la nullité d'une imposition.

Il relève par ailleurs que la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme enseigne que ni l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, ni l'article 1er du Premier protocole additionnel à cette Convention ne garantissent le droit de se prévaloir d'un droit techniquement imparfait ou déficient. Il déduit de ces constatations que l'article 3, alinéa 2, de la loi du 22 décembre 2009 est justifié par la nécessité de garantir les droits du Trésor et par la nécessité de faire échec à l'effet d'aubaine qu'aurait pu générer l'arrêt n° 158/2009 pour certains contribuables. Il ajoute qu'il n'est nullement porté atteinte ni aux droits de la défense, ni à la sécurité juridique du contribuable dès lors que celui-ci a négligé de prendre les mesures nécessaires pour rendre la décision d'annulation définitive et qu'il n'a pu légitimement s'attendre à bénéficier d'une exemption ou modération d'impôt du simple fait d'une illégalité commise par l'administration ou par les cours et tribunaux dans le courant de la procédure.

A.3.1. Au sujet de la première question préjudicielle, le Gouvernement flamand rappelle que l'objectif poursuivi par l'article 356 du CIR 1992 est l'accélération de la procédure fiscale et que la Cour a déjà jugé, par l'arrêt n° 53/2005, qu'une telle mesure est raisonnablement justifiée. Il estime que cette disposition sauvegarde aussi bien les intérêts du Trésor que l'égalité des citoyens devant la loi fiscale. Il ajoute que le fait que la cotisation subsidiaire est immédiatement soumise au juge qui a annulé la cotisation initiale, de sorte que la procédure administrative n'a pas lieu dans cette hypothèse, répond à l'objectif d'économie procédurale, ce qui est d'ailleurs confirmé par l'arrêt n° 158/2009 de la Cour. Il fait valoir que le contribuable a l'occasion d'exprimer ses arguments et moyens de défense à plusieurs moments au cours de la procédure tant par rapport à la cotisation initiale que par rapport à la cotisation subsidiaire.

A.3.2. Le Gouvernement flamand estime que la seconde question part de la prémisse erronée selon laquelle le point de départ du délai prévu par l'article 3, alinéa 2, de la loi du 22 décembre 2009 dépend du comportement de l'administration. Il fait valoir que le contribuable peut faire signifier à l'administration la décision judiciaire qui annule la cotisation initiale, de sorte que commence à courir le délai d'appel ou d'opposition.

A.4.1. H.L. et N. Nguyen répondent que la situation dans laquelle se trouve un contribuable dont la cotisation a été annulée par le directeur régional et celle dans laquelle se trouve un contribuable dont la cotisation a été annulée par une juridiction sont tout à fait comparables. Ils ajoutent que lors de l'établissement de la cotisation subsidiaire, il n'est pas requis que les revenus imposables soient qualifiés de la même manière et signalent que l'administration peut recourir à d'autres modes de preuve que ceux qui ont été utilisés lors de la taxation annulée, de sorte qu'il est inexact de prétendre que le contribuable ne pourrait se voir surprendre par une cotisation subsidiaire parce que celle-ci ne pourrait être fondamentalement différente de la cotisation initiale.

Ils estiment encore que le but de rendre la procédure plus rapide n'est pas proportionné aux conséquences qu'entraîne la perte d'un degré de contestation.

A.4.2. Quant à la seconde question préjudicielle, H.L. et N. Nguyen font valoir que si c'est le contribuable qui doit mettre fin lui-même à l'incertitude en contraignant le taxateur à prendre position en faisant signifier lui-

même et à ses frais le jugement d'annulation afin de faire courir le délai de six mois, on est loin de l'objectif déclaré d'une économie de procédure. Ils citent l'arrêt *Zielinski, Pradal, Gonzalez et autres* contre France rendu le 28 octobre 1999 par la Cour européenne des droits de l'homme pour démontrer que le principe de la prééminence du droit et la notion de procès équitable consacrés par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme s'opposent à l'ingérence du pouvoir législatif dans l'administration de la justice dans le but d'influer sur le dénouement judiciaire du litige. Ils citent également l'arrêt *Joubert* contre France du 23 juillet 2009, qui décide que l'intérêt financier de l'Etat et l'augmentation d'un contentieux important ne permettent pas, à eux seuls, de justifier l'intervention rétroactive d'une loi de validation.

- B -

### *Quant aux dispositions en cause*

B.1.1. Les deux questions préjudicielles portent sur l'article 356 du CIR 1992, remplacé par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales, ainsi que sur l'article 3 de cette loi.

L'article 356 du CIR 1992 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 ».

L'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales dispose :

« L'article 2 est immédiatement d'application quel que soit l'exercice d'imposition.

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 ».

B.1.2. L'article 356 du CIR 1992 trouve son origine dans 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 ». Cette disposition a été ultérieurement reprise dans les articles 260 et 261 du CIR 1964, qui sont actuellement les articles 355 et 356 du CIR 1992.

Les travaux préparatoires de l'article 32 de la loi du 20 août 1947 précitée indiquent que le législateur estimait qu'il eût été injuste vis-à-vis de la collectivité que l'Etat soit privé des cotisations qui lui sont légitimement dues « par suite de l'interprétation erronée, quoique compréhensible, du fonctionnaire taxateur », et qu'il était « inadmissible qu'à la faveur d'une erreur d'appréciation un contribuable puisse éluder l'impôt qu'il doit légitimement » (*Doc. parl.*, Chambre, 1946-1947, n° 407, p. 58). En conséquence, il a permis que l'administration fiscale répare ses erreurs, dans un certain délai après la décision les ayant constatées, même lorsque le délai initial d'imposition était dépassé.

### *Quant à la première question préjudicielle*

B.2. La première question préjudicielle invite la Cour à comparer la situation du contribuable qui voit l'imposition qui a été mise à sa charge annulée par une juridiction et celle du contribuable qui voit cette imposition annulée par le directeur régional des contributions directes ou le fonctionnaire délégué par lui. Dans le premier cas, en application de l'article 356 du CIR 1992, l'administration soumet une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge qui a annulé la cotisation primitive et le contribuable est privé de la possibilité d'introduire un recours administratif contre cette cotisation subsidiaire préalablement à la contestation judiciaire. En revanche, lorsque la cotisation primitive est annulée par le directeur régional des contributions directes ou le fonctionnaire délégué par lui, l'administration peut, en application de l'article 355 du CIR 1992, établir une nouvelle cotisation dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué n'est plus susceptible de recours en justice. Dans cette hypothèse, le contribuable peut, contre cette nouvelle cotisation, introduire un recours administratif.

B.3.1. La question préjudicielle porte sur l'absence de possibilité de recours administratif préalable à la procédure judiciaire lorsqu'il est fait application de l'article 356 du CIR 1992, l'administration n'ayant, lorsque la cotisation primitive est annulée par une décision judiciaire, d'autre choix que de soumettre une cotisation subsidiaire au juge qui a prononcé l'annulation, dans les six mois de celle-ci.

B.3.2. Cette différence de traitement entre les contribuables selon que l'annulation de la cotisation primitive a été prononcée par une autorité administrative ou par une juridiction judiciaire a été instaurée par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, dont l'article 20 modifie l'article 355 du CIR 1992 en supprimant le droit pour l'administration d'établir une nouvelle cotisation au sens de cette disposition lorsque la cotisation primitive est annulée par une décision judiciaire. En corollaire, l'article 21 de la même loi modifie l'article 356 du CIR 1992 de manière à faire « apparaître que la juridiction saisie est tenue de statuer sur la cotisation subsidiaire que l'administration peut soumettre à son appréciation » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, 1-966/7, p. 3).



Le ministre a expliqué, au cours des travaux en commission :

« Jusqu'à présent, l'annulation de la cotisation permettait à l'administration de réenrôler, que ce soit au niveau du directeur des contributions ou au niveau de l'instance judiciaire. Dorénavant, ce pouvoir sera limité au seul niveau du directeur des contributions. Cette limitation vise à éviter des impositions en chaîne dès que le contribuable invoque un grief qui implique la nullité de la cotisation.

[...] le but poursuivi par cet amendement est d'accélérer la procédure. Que l'on soit devant le tribunal de première instance ou devant la cour d'appel, si le tribunal ou la cour considère que la cotisation est nulle, il ou elle rend un jugement interlocutoire. A ce moment-là, l'administration, plutôt que de recommencer la procédure à zéro en enrôlant une nouvelle cotisation, soumettra une cotisation subsidiaire à l'appréciation du tribunal. Le fil rouge de tous les amendements déposés par le gouvernement [est de] provoquer une accélération maximale de la procédure de manière à ce que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, 1-966/11, pp. 160-162).

L'objectif poursuivi par ces modifications était donc de faire avancer la procédure « de manière irréversible », de « créer un court-circuit pour accélérer la procédure et faire en sorte que la décision devienne définitive, soit pour, soit contre l'administration » (*ibid.*, p. 162).

B.4.1. L'article 356 du CIR 1992, en ce qu'il ne permet pas à l'administration, lorsque la cotisation primitive est annulée par une décision judiciaire, de réenrôler une nouvelle cotisation, mais lui impose de soumettre directement la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge, est conforme à l'objectif d'accélération de la procédure fiscale.

Par rapport à cet objectif, le critère de distinction qui dépend du stade de la procédure auquel se trouve le contribuable au moment de l'annulation de la cotisation primitive est pertinent. En effet, lorsque le litige est porté devant le juge fiscal, la cotisation primitive a antérieurement fait l'objet d'une réclamation administrative, de sorte que le contribuable a déjà eu l'occasion de faire valoir ses arguments devant le directeur des contributions d'abord, et devant la juridiction saisie ensuite. Celle-ci a eu connaissance du dossier et des arguments des parties et a annulé la cotisation primitive. Il est justifié de prévoir, dans un souci

d'accélération et de rationalisation de la procédure, que la même juridiction se prononce rapidement aussi sur la cotisation subsidiaire, sans devoir à nouveau passer par une étape administrative.

B.4.2. Par ailleurs, la disposition en cause ne limite pas de manière disproportionnée les droits du contribuable qui peut directement faire valoir ses griefs contre la cotisation subsidiaire devant la juridiction qui a déjà connaissance de sa situation. En outre, l'établissement d'une nouvelle cotisation est exclu lorsque la violation de la règle légale concerne le délai de prescription. Enfin, la cotisation doit être établie au nom du même contribuable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.

B.5. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

*Quant à la seconde question préjudicielle*

B.6. La seconde question préjudicielle porte sur l'article 3 de la loi du 22 décembre 2009. La juridiction *a quo* invite la Cour à comparer la situation du contribuable à qui s'applique cette disposition transitoire, lequel serait tributaire du comportement de l'administration fiscale qui pourrait décider elle-même du moment auquel le délai de six mois pour soumettre au juge une cotisation subsidiaire commence à courir, avec la situation du contribuable à qui s'applique l'article 355 du CIR 1992, qui dispose de la garantie que l'administration ne pourra le réimposer que dans un délai de trois mois qui débute à la date à laquelle la décision du directeur des contributions n'est plus susceptible de recours en justice, soit à l'écoulement du délai fixé par l'article 1385*undecies* du Code judiciaire.

B.7.1. L'adoption de la loi du 22 décembre 2009 a été motivée par le fait que depuis la modification de l'article 356 du CIR 1992 par la loi du 15 mars 1999, les cours et tribunaux ne faisaient pas une application uniforme de cette disposition. Une partie des juridictions estimaient que l'administration devait attendre le jugement ou l'arrêt prononçant la nullité de

la cotisation primitive pour soumettre une cotisation subsidiaire au même juge, par le biais de l'introduction d'une nouvelle procédure judiciaire. Dans cette hypothèse, aucun délai ne s'imposait à l'administration pour soumettre la cotisation subsidiaire à la juridiction. Les autres juridictions estimaient par contre qu'elles devaient rendre d'abord un jugement interlocutoire par lequel elles prononçaient la nullité de la cotisation primitive, et rouvraient ensuite les débats pour permettre à l'administration de soumettre une cotisation subsidiaire et aux parties de conclure.

B.7.2. Saisie d'une question préjudicielle, la Cour a dit pour droit, par son arrêt n° 158/2009 du 20 octobre 2009 :

« - Interprété en ce sens qu'il permet à l'administration fiscale de soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge dans le cadre d'une nouvelle instance, l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

- Interprété en ce sens qu'il permet uniquement à l'administration fiscale de soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge au cours de l'instance durant laquelle il est statué sur la nullité de la cotisation initiale, l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution ».

B.7.3. La loi du 22 décembre 2009 donne suite à cet arrêt : l'article 356 du CIR 1992 prévoit désormais que pendant un délai de six mois après l'annulation judiciaire de la cotisation primitive, la cause reste inscrite au rôle pour que l'administration soumette la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge par voie de conclusions.

B.8. Le législateur a estimé que le nouvel article 356 du CIR 1992 devait entrer immédiatement en vigueur, « vu la portée de l'arrêt de la Cour constitutionnelle et vu les différences dans l'application pratique de l'article 356 CIR 92 par les cours et tribunaux », étant donné que « le danger de prescription des impositions [était] réel si la disposition modifiée n'entr[ait] pas immédiatement en vigueur » (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2310/001, p. 32).

En outre, il a estimé nécessaire, « pour préserver les droits du Trésor, de prendre une mesure transitoire » (*ibid.*). Cette disposition prévoit que, par dérogation à la disposition nouvelle immédiatement applicable, « les cotisations subsidiaires qui ont été introduites après

clôture des débats, par requête signifiée au redevable conformément à l'article 356, CIR 92 ancien, sont valablement soumises à l'appréciation du juge saisi, à condition que les procédures ont été introduites dans les six mois de la décision judiciaire coulée en force de chose jugée » (*ibid.*, p. 33).

B.9. Le législateur pouvait prévoir que le nouvel article 356 du CIR 1992 entrerait immédiatement en vigueur, d'autant plus qu'il s'agissait de remédier à une inconstitutionnalité constatée par la Cour. Il pouvait également faire en sorte d'éviter que des contribuables, à qui la version précédente de l'article 356 du CIR 1992 avait été appliquée dans son interprétation ultérieurement jugée inconstitutionnelle, n'échappent, à cause de l'entrée en vigueur immédiate de la nouvelle disposition, à l'impôt auquel ils étaient légalement tenus.

B.10. Contrairement à ce que laisse supposer la question préjudicielle, en fixant le point de départ du délai de six mois imparti à l'administration fiscale pour saisir la juridiction d'une cotisation subsidiaire à la date à laquelle la décision judiciaire d'annulation totale ou partielle est passée en force de chose jugée, le législateur ne rend pas le contribuable complètement tributaire du comportement de l'administration.

En effet, le contribuable peut lui-même, en faisant signifier la décision judiciaire d'annulation qui lui est favorable, faire courir les délais de recours contre cette décision et ainsi lui faire acquérir force de chose jugée. Il n'est donc pas sans possibilité d'action à l'encontre de l'administration fiscale, dans l'hypothèse où celle-ci ne réagirait pas à la décision d'annulation dans un délai raisonnable. S'il devait dans ce cas s'acquitter des frais liés à la signification de la décision, cet inconvénient ne pourrait, en soi, être jugé contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec le principe général des droits de la défense et celui de la sécurité juridique.

B.11. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, 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

R. Henneuse