

Numéro du rôle : 5215
Arrêt n° 85/2012 du 28 juin 2012

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

### *I. Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 20 septembre 2011 en cause de la SA « Torfs, L. » contre (1) l'Etat belge, en la personne du ministre des Finances, et (2) l'Etat belge, représenté par le Directeur régional d'Anvers I, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 septembre 2011, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 (actuellement l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992), tel qu'il est applicable à la cause, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle il autoriserait l'administration à établir, à charge d'un contribuable qui a effectivement répondu dans le délai d'un mois suivant l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration, ou qui a marqué son accord sur la rectification de sa déclaration ou si les droits du Trésor sont en péril pour une cause autre que l'expiration des délais d'imposition, une cotisation après le délai d'un mois suivant l'envoi, mais avant l'expiration du délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avis de rectification de la déclaration, alors qu'une telle cotisation ne pourrait pas valablement être établie à l'égard du contribuable qui a répondu après le délai d'un mois suivant l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration, mais dans le délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit celui de l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Torfs, L., L. », dont le siège social est établi à 9100 Saint-Nicolas, Industriepark West 50;

- le Conseil des ministres.

La SA « Torfs, L. » a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 23 mai 2012 :

- ont comparu :

. Me B. Van Vlierden, avocat au barreau d'Anvers, pour la SA « Torfs, L. »;

. Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs A. Alen et F. Daoût 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*

En 1989, la SA « Torfs, L. » achète et vend des certificats de trésorerie italiens. Si l'on se réfère à sa comptabilité, la société anonyme subit, sur ces opérations, une perte cumulée de 2 846 273 francs et impute une quotité forfaitaire d'impôt étranger pour un montant de 5 749 610 francs. Elle en fait mention dans sa déclaration fiscale relative à l'exercice d'imposition 1990.

Le 27 novembre 1992, l'administration fiscale envoie un avis de rectification dans lequel elle fait part de son intention de rejeter la perte déclarée (2 846 273 francs) et de ne pas imputer sur l'impôt final à payer la quotité forfaitaire d'impôt étranger imputable (5 749 610 francs). L'administration fiscale estime qu'il s'agit d'une perte délibérée, dont le seul but aurait été d'échapper à l'impôt des sociétés.

Par courrier du 23 décembre 1992, la SA « Torfs, L. » fait part de son désaccord quant à la rectification envisagée de sa déclaration.

Le 30 décembre 1992, l'administration fiscale établit, conformément à l'avis de rectification, une cotisation complémentaire avec pour conséquence un impôt à payer de 4 138 216 francs. Le 9 février 1993, la SA « Torfs, L. » introduit une réclamation contre cette cotisation auprès de l'administration fiscale. Cette réclamation est déclarée non fondée le 16 octobre 2007.

La SA « Torfs, L. » intente alors une action devant le Tribunal de première instance d'Anvers. Par jugement du 16 octobre 2009, le Tribunal déclare l'action non fondée.

Par requête du 5 janvier 2010, la SA « Torfs, L. » interjette appel de ce jugement devant la Cour d'appel d'Anvers. Dans le cadre de cette procédure, la juridiction *a quo* pose la question préjudicielle reproduite plus haut.

## III. *En droit*

- A -

A.1.1. L'appelante devant la juridiction *a quo* rappelle que la Cour a considéré, dans son arrêt n° 66/2010 relatif à l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), que le fait que le délai de réponse à un avis de rectification commence à courir le lendemain de l'envoi de cet avis est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination. Elle souligne que, par la loi du 19 mai 2010, le législateur a modifié l'article 346 précité en ce sens que le délai de réponse commence à courir le troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis de rectification. En l'espèce, se pose toutefois la question de savoir ce qui doit advenir des avis de rectification antérieurs à la date d'entrée en vigueur de la loi du 19 mai 2010, à savoir le 7 juin 2010, lorsque ces avis n'accordent au contribuable qu'un délai de réponse d'un mois à compter de leur envoi. Selon elle, l'inconstitutionnalité constatée par la Cour doit être censée avoir toujours existé. Elle observe que le ministre des Finances a reconnu, en réponse à une question parlementaire, que l'arrêt de la Cour est d'application aux litiges pendants.

A.1.2. L'appelante devant la juridiction *a quo* fait valoir que l'interprétation de l'article 251, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1964 qui consiste à dire qu'elle ne peut invoquer la violation du principe d'égalité et de non-discrimination, étant donné qu'elle a répondu à temps à l'avis de rectification, fait naître une nouvelle discrimination parce qu'en cas d'application au litige du calcul actuel du délai, conforme à la Constitution, il était impossible pour l'administration fiscale d'établir encore une cotisation en temps utile.

A.1.3. L'appelante devant la juridiction *a quo* estime également que l'interprétation de l'article 251, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1964 proposée dans la question préjudicielle n'est pas compatible avec la disposition en cause. Selon elle, cette disposition n'est pas susceptible d'interprétation puisqu'elle prévoit clairement que le délai d'un mois commence à courir après l'envoi de l'avis de rectification. Il en découle, selon

cette partie, qu'à la lumière de la jurisprudence antérieure de la Cour, aucune interprétation conforme à la Constitution de l'article 251, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1964 n'est possible et que cette disposition viole purement et simplement la Constitution.

A.1.4. Si la Cour considérait que l'interprétation proposée est compatible avec le texte de la disposition en cause, cela signifierait, selon l'appelante devant la juridiction *a quo*, que deux catégories de contribuables se trouvant dans des situations comparables sont traitées de manière inégale : d'une part, les contribuables qui répondent dans le délai d'un mois qui suit l'envoi de l'avis de rectification et, d'autre part, les contribuables qui ne répondent pas ou qui répondent tardivement. L'appelante expose que la première catégorie de contribuables ne peut s'opposer à une cotisation qui est établie après le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification, mais avant le délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cet avis, alors que la seconde catégorie peut s'opposer à une telle cotisation. Selon cette partie, cette différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée, pour plusieurs raisons. Premièrement, l'appelante fait valoir que la violation du principe d'égalité et de non-discrimination ne saurait dépendre du comportement du contribuable, c'est-à-dire du fait qu'il réponde ou non dans un délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration. Ensuite, elle souligne que la loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus, qui a inséré la disposition en cause, visait à donner au contribuable un délai plus long pour transmettre à l'administration fiscale sa réponse à l'avis de rectification. Elle fait valoir que le législateur a clairement fait savoir à l'administration qu'elle ne peut établir aucune cotisation de dernière minute, en précisant que le risque d'expiration d'un délai d'imposition ne justifie pas l'établissement d'une cotisation durant le délai de réponse accordé au contribuable. Selon elle, le contribuable qui répond en temps utile a droit à un délai de réponse complet, même si le délai d'imposition venait de ce fait à expirer, tout comme il a le droit de contester la cotisation si celle-ci a été établie au cours du délai de réponse.

A.1.5. Si la Cour constatait que l'interprétation proposée dans la question préjudicielle n'est pas compatible avec le texte de la disposition en cause, il faudrait alors, selon l'appelante devant la juridiction *a quo*, se demander ce qu'il convient de faire avec les anciens avis de rectification. A cet égard, cette partie observe que les cotisations définitives ne peuvent plus être contestées et que le fait qu'une cotisation est annulée parce qu'elle a été établie avant l'expiration du délai de réponse dont dispose le contribuable ne met pas nécessairement un point final à la procédure, étant donné que l'administration peut encore établir une cotisation nouvelle ou subsidiaire. Elle conclut que l'effet de l'inconstitutionnalité constatée est limité aux cas dans lesquels l'établissement d'une cotisation nouvelle ou subsidiaire est exclu pour cause de prescription. Si la Cour considère que la disposition en cause viole le principe d'égalité et de non-discrimination dans l'interprétation proposée, il en découle, selon l'appelante devant la juridiction *a quo*, que la loi du 19 mai 2010 devient applicable à tous les litiges pendants.

A.2. Le Conseil des ministres fait tout d'abord valoir que l'arrêt n° 66/2010 de la Cour n'est pas applicable dans le cas présent, puisqu'il n'a pas été fait usage, en l'espèce, de la procédure de taxation d'office et que, par conséquent, la charge de la preuve n'a pas été renversée au détriment du contribuable.

A.3.1. le Conseil des ministres fait ensuite valoir que la situation d'un contribuable qui répond dans le délai imparti et celle d'un contribuable qui répond tardivement ne sont pas comparables, puisque, dans le premier cas, il est impossible de procéder à une taxation d'office, alors que cela est possible dans le second cas.

A.3.2. La SA « Torfs, L. » nie le fait qu'il s'agirait de situations qui ne sont pas comparables. Selon elle, ce qui est pertinent, ce n'est pas le fait qu'une cotisation ait ou non été établie d'office mais bien la question de savoir si une cotisation peut encore être établie par l'administration et, dans l'affirmative, après quel délai : le contribuable qui réagit en temps utile ne pourrait pas contester la cotisation, alors que le contribuable qui ne répond pas ou répond tardivement pourrait le faire.

A.4.1. Le Conseil des ministres estime également qu'une comparaison est faite entre deux législations successives, dans la mesure où la situation d'un contribuable qui répond en temps utile selon l'ancien article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 est comparée à celle d'un contribuable qui répond en temps utile selon le nouvel article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992.

A.4.2. La SA « Torfs, L. » répond que la question préjudicielle ne porte pas sur la comparaison de situations relevant de législations différentes. Selon elle, la question préjudicielle concerne le délai après lequel une cotisation peut être établie. Le litige porte plus précisément, selon cette partie, sur la question de savoir si une cotisation peut encore être valablement établie à partir de l'expiration du délai d'un mois à compter du

lendemain de l'envoi de l'avis de rectification ou à partir de l'expiration du délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis, et ce, alors que la loi ne fait, en ce qui concerne ce délai au cours duquel aucune cotisation ne peut être établie, pas de distinction selon que le contribuable a répondu en temps utile ou non à l'avis de rectification. La SA « Torfs, L. » reconnaît que la question préjudicielle est trop large, dans la mesure où il est demandé s'il y a inégalité lorsque la cotisation est établie valablement avant l'expiration du délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis de rectification à l'égard du contribuable qui marque son accord sur les rectifications ou lorsque les droits du Trésor sont en péril. Elle rappelle toutefois que le litige ne concerne pas, en l'espèce, un contribuable qui approuve la rectification ou une situation dans laquelle les droits du Trésor sont en péril.

A.4.3. Toujours selon la SA « Torfs, L. », le Conseil des ministres reconnaît implicitement que l'interprétation proposée dans la question préjudicielle est incompatible avec le texte de la disposition en cause lorsqu'il déclare que la question concerne en réalité deux législations successives.

A.5.1. Le Conseil des ministres estime que, compte tenu de l'arrêt n° 66/2010, une solution conforme à la Constitution a pour effet que les deux catégories sont traitées de manière égale du fait qu'il n'est procédé à aucune taxation d'office.

A.5.2. La SA « Torfs, L. » répond que dès qu'une taxation d'office a été établie, celle-ci doit être annulée ou à tout le moins faire l'objet d'un dégrèvement total avant qu'une cotisation nouvelle ou subsidiaire puisse être établie. Selon cette société, il en résulte que se posera en tout état de cause la question de la prescription puisqu'une nouvelle cotisation est exclue lorsque la cotisation annulée ne peut plus être valablement établie. Elle ajoute que la solution proposée par le Conseil des ministres est hors de propos puisque ce qui est en cause en l'espèce, ce n'est pas le caractère d'office ou non de la cotisation, mais le délai à compter duquel la cotisation peut être établie.

A.6. Dans la mesure où les catégories seraient tout de même comparables, le Conseil des ministres fait valoir que puisque l'autorité de chose jugée d'un arrêt préjudiciel n'est que relative et que la norme déclarée inconstitutionnelle, en l'espèce l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992, ne disparaît pas de l'ordre juridique avec effet rétroactif, les cours et tribunaux ne peuvent refuser l'application de cette disposition que dans l'hypothèse où celle-ci entraînerait une décision s'écartant de la réponse donnée par la Cour. Il souligne que l'inconstitutionnalité constatée par la Cour dans l'arrêt n° 66/2010 réside dans le fait que les droits de la défense du contribuable sont affectés, en cas de recours ultérieur éventuel, par le renversement de la charge de la preuve, et que la Cour considère seulement comme non conforme à la Constitution la sanction en cas de réponse tardive, c'est-à-dire la taxation d'office. Selon le Conseil des ministres, les effets de l'arrêt n° 66/2010 ne vont pas plus loin que le fait que dans les litiges pendants, l'application de la taxation d'office doit être écartée lorsqu'il est répondu tardivement selon l'ancien mode de calcul fixé à l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992, mais en temps utile selon le nouveau mode de calcul, conforme à la Constitution, de cette même disposition.

A.7.1. Le Conseil des ministres demande de maintenir dans le temps les effets de la disposition dont la Cour a constaté l'inconstitutionnalité dans son arrêt n° 66/2010, eu égard à l'insécurité juridique qu'un constat d'inconstitutionnalité entraînerait dans nombre d'affaires pendantes et futures. Le Conseil des ministres fait valoir à cet égard que les droits du Trésor sont menacés de manière disproportionnée par la prescription de la cotisation.

A.7.2. La SA « Torfs, L. » fait valoir que l'arrêt n° 66/2010 ne prévoit pas le moindre maintien des effets et que le dispositif de cet arrêt doit par conséquent être appliqué rétroactivement. Selon elle, dans la pratique, les taxations d'office établies à tort et les cotisations ordinaires établies trop tôt sont annulées sans qu'il soit question d'effets disproportionnés pour le Trésor. Elle s'étonne dès lors que le Conseil des ministres parle d'une insécurité juridique considérable. Elle rappelle que le ministre des Finances a confirmé, en réponse à une question parlementaire, que l'arrêt n° 66/2010 serait appliqué à tous les litiges pendants. Les cas dans lesquels une réimposition par le biais d'une cotisation nouvelle ou subsidiaire est exclue sont très limités, selon elle. Elle rappelle également que, dans l'intervalle, le législateur a remédié à l'inconstitutionnalité constatée.

A.7.3. La SA « Torfs, L. » fait également valoir que l'argument de la sécurité juridique et des droits du Trésor n'est pas utile, puisque dans l'interprétation proposée par la question préjudicielle, les cotisations établies d'office sans que le délai de réponse conforme à la Constitution ait été respecté sont effectivement susceptibles d'être annulées.

A.7.4. Toujours selon la SA « Torfs, L. », l'effet dans le temps de l'arrêt n° 66/2010 ne saurait être limité, puisqu'il ne fait pas l'objet du litige pendant. En outre, la loi spéciale du 6 janvier 1989 ne contient, selon cette partie, aucun fondement juridique permettant de limiter l'effet dans le temps des arrêts préjudiciels. Selon elle, il existe en outre une différence fondamentale avec l'arrêt n° 125/2011, qui concerne la distinction entre ouvriers et employés. La SA « Torfs, L. » fait valoir qu'il convient de tenir compte des faits et actes concrets des parties au litige. Etant donné qu'elle a, en l'espèce, immédiatement contesté la taxation d'office, il n'a jamais été question, selon elle, de droits certains pour le Trésor. Selon la SA « Torfs, L. », le fait que l'administration ait attendu quinze ans pour prendre une décision ne saurait avoir pour conséquence que la société doive subir l'effet d'une disposition dont la Cour a constaté l'inconstitutionnalité. Elle reconnaît que la situation serait différente si, du fait de l'arrêt n° 66/2010, les contribuables avaient encore eu la possibilité de contester des cotisations définitives. Etant donné qu'en raison de l'expiration des délais de réclamation, des cotisations nulles ne peuvent plus être attaquées, il est inexact, selon elle, qu'un constat d'inconstitutionnalité non modulé entraînerait une insécurité juridique considérable dans nombre d'affaires pendantes et futures.

- B -

B.1.1. L'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : CIR 1964), tel qu'il a été remplacé par l'article 41 de la loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus et modifié par l'article 53 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales, était libellé comme suit :

« Lorsque l'administration estime devoir rectifier les revenus et les autres éléments que le contribuable a soit mentionnés dans une déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 214 à 218 ou aux dispositions prises en exécution de l'article 220, soit admis par écrit, elle fait connaître à celui-ci, par lettre recommandée à la poste, les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification.

Lorsque l'administration fait usage du moyen de preuve prévu à l'article 248, § 1er, alinéa 1er, elle communique de la même manière le montant des bénéfices ou profits de trois contribuables similaires ainsi que les éléments nécessaires pour établir proportionnellement le montant des bénéfices ou profits du contribuable concerné.

Un délai d'un mois à compter de l'envoi de cet avis, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, est laissé au contribuable pour faire valoir ses observations par écrit; la cotisation ne peut être établie avant l'expiration de ce délai, éventuellement prolongé, sauf si le contribuable a marqué son accord par écrit sur la rectification de sa déclaration ou si les droits du Trésor sont en péril pour une cause autre que l'expiration des délais d'imposition ».

B.1.2. Cette disposition a été reprise dans l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992.

B.2. La juridiction *a quo* demande si l'article 251 du CIR 1964 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle, lorsqu'un contribuable répond dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration, une cotisation peut être établie après l'expiration de ce délai, mais avant l'expiration d'un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cet avis.

B.3.1. Il ressort de la question préjudicielle que la Cour est interrogée sur la différence de traitement qui existe entre deux catégories de contribuables qui reçoivent un avis de rectification : d'une part, les contribuables qui répondent dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration et, d'autre part, les contribuables qui ne répondent pas dans ce délai. Alors qu'une cotisation pourrait être établie à l'égard de la première catégorie de contribuables après l'expiration de ce délai, mais avant l'expiration d'un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cet avis, une cotisation ne pourrait être établie à l'égard de la deuxième catégorie de contribuables, dans l'interprétation de la juridiction *a quo*, qu'après l'expiration d'un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis de rectification.

B.3.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que les situations des deux catégories précitées de contribuables ne sont pas comparables, puisque l'administration ne peut pas, dans le premier cas, procéder à la taxation d'office en application de l'article 256 du CIR 1964 (actuel article 351 du CIR 1992), alors qu'elle peut le faire dans le second cas.

B.3.2.2. Le fait que l'administration puisse ou non procéder à la taxation d'office n'a pas pour conséquence que les catégories précitées de contribuables ne sont pas comparables.

B.4. Par son arrêt n° 66/2010 du 2 juin 2010, la Cour a jugé ce qui suit en ce qui concerne l'article 346 du CIR 1992, qui reprend la disposition en cause :

« B.6.1. La Cour a déjà estimé à plusieurs reprises qu'une disposition en vertu de laquelle le délai dont dispose une personne pour introduire un recours juridictionnel (arrêt

n° 170/2003 du 17 décembre 2003; arrêt n° 166/2005 du 16 novembre 2005; arrêt n° 34/2006 du 1er mars 2006; arrêt n° 43/2006 du 15 mars 2006; arrêt n° 48/2006 du 29 mars 2006) ou administratif (arrêt n° 85/2007 du 7 juin 2007; arrêt n° 123/2007 du 26 septembre 2007; arrêt n° 162/2007 du 19 décembre 2007; arrêt n° 178/2009 du 12 novembre 2009) contre une décision prend cours au moment de l'envoi de cette décision, est incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que le droit de défense du destinataire est limité de manière disproportionnée.

B.6.2. La disposition en cause doit toutefois être distinguée des dispositions au sujet desquelles la Cour s'est prononcée dans les arrêts précités. En effet, l'avis de rectification n'implique pas de décision de l'administration, mais constitue le point de départ de négociations entre l'administration et le contribuable en vue de la détermination ultérieure du revenu imposable. Lorsqu'il ne fait pas valoir ses observations contre l'avis de rectification dans le délai fixé par la disposition en cause, le contribuable ne perd aucune possibilité de recours.

B.7. En outre, contrairement au délai de réclamation prévu à l'article 371 précité du CIR 1992, le délai d'un mois après l'envoi de l'avis de rectification dans lequel le contribuable peut faire valoir ses observations par écrit n'est pas prescrit 'à peine de déchéance'. Il peut être prorogé par l'administration pour de 'justes motifs'. Enfin, la disposition en cause doit être interprétée en ce sens que la demande du contribuable visant à obtenir une prorogation du délai dans lequel il peut introduire des observations écrites implique également qu'il marque son désaccord sur l'avis de rectification, de sorte qu'il ne peut être procédé à la taxation d'office, même si les motifs qu'il invoque n'étaient pas admis.

B.8. Il découle de ce qui précède que le contribuable qui introduit une réclamation contre un avertissement-extrait de rôle et celui qui répond à un avis de rectification ne se trouvent pas dans la même situation : le premier doit se soumettre à un délai sous peine de se voir atteint dans son droit de défense puisqu'il se trouverait privé, s'il ne respectait pas ledit délai, d'un recours juridictionnel; le second doit répondre à un avis de rectification qui n'implique pas de décision définitive de l'administration, mais constitue le point de départ de négociations avec le contribuable en vue de la détermination du revenu imposable. Cette différence est de nature à justifier, en règle, que la solution adoptée par la Cour dans l'arrêt n° 162/2007 ne soit pas transposée aux délais applicables en matière administrative.

B.9. Toutefois, l'article 346, alinéa 1er, du CIR 1992 dispose que l'avis de rectification est envoyé 'par lettre recommandée à la poste' et l'article 351 du même Code attache des effets propres au défaut de réponse par le contribuable dans le délai d'un mois.

B.10. L'article 351 du CIR 1992 dispose :

'L'administration peut procéder à la taxation d'office en raison du montant des revenus imposables qu'elle peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose, dans les cas où le contribuable s'est abstenu :



- soit de remettre une déclaration dans les délais prévus par les articles 307 à 311 ou par les dispositions prises en exécution de l'article 312;

- soit d'éliminer, dans le délai consenti à cette fin, le ou les vices de forme dont serait entachée sa déclaration;

- soit de communiquer les livres, documents ou registres visés à l'article 315 ou les dossiers, supports ou données visés à l'article 315*bis*;

- soit de fournir dans le délai les renseignements qui lui ont été demandés en vertu de l'article 316;

- soit de répondre dans le délai fixé à l'article 346 à l'avis dont il est question.

Avant de procéder à la taxation d'office, l'administration notifie au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les motifs du recours à cette procédure, le montant des revenus et les autres éléments sur lesquels la taxation sera basée, ainsi que le mode de détermination de ces revenus et éléments.

Sauf dans la dernière éventualité visée à l'alinéa 1er ou si les droits du Trésor sont en péril pour une cause autre que l'expiration des délais d'imposition ou s'il s'agit de précomptes mobilier ou professionnel, un délai d'un mois à compter de l'envoi de cette notification est laissé au contribuable pour faire valoir ses observations par écrit et la cotisation ne peut être établie avant l'expiration de ce délai '.

B.11. En vertu de cette disposition, dans toutes les hypothèses où l'administration peut procéder à la taxation d'office, le contribuable dispose d'un délai d'un mois à compter de l'envoi de la notification des motifs du recours à cette taxation pour faire valoir ses observations par écrit, sauf dans l'hypothèse où il n'a pas répondu dans le délai fixé à l'article 346. Il s'ensuit que le contribuable qui, ayant mal calculé le délai d'un mois prévu par l'article 346, alinéa 3, et qui fait valoir ses observations avec, fût-ce un jour de retard - c'est l'hypothèse des litiges soumis aux deux juridictions qui interrogent la Cour – pourra être taxé d'office, ce qui, en vertu de l'article 352 du même Code, a pour effet de renverser la charge de la preuve, le contribuable n'échappant à cette sanction que s'il a été empêché pour ' de justes motifs ' de répondre dans le délai d'un mois.

B.12. En exigeant de l'administration qu'elle notifie au contribuable, ' par lettre recommandée à la poste, les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ', ce qui constitue une règle substantielle de la procédure de rectification, le législateur a pris une mesure qui permet à l'administration de calculer avec certitude le point de départ du délai d'un mois visé à l'article 346, alinéa 3, du CIR 1992. Mais il permet que prenne cours, à un moment où le contribuable ne peut avoir connaissance de l'avis de rectification, un délai qui peut affecter ses droits de défense dans un éventuel recours ultérieur puisque la charge de la preuve sera inversée.

B.13. Les droits du Trésor seraient tout autant respectés, ceux du contribuable seraient mieux garantis et la sécurité juridique pleinement assurée si le délai d'un mois commençait à courir le troisième jour qui suit celui auquel l'avis de rectification a été remis aux services de la poste, sauf preuve contraire du destinataire.

B.14. Il s'ensuit que, dans l'hypothèse visée à l'article 346 du CIR 1992, en raison des effets spécifiques qui s'attachent à l'écoulement du délai prévu par l'alinéa 3 de cet article, cette disposition a des effets disproportionnés ».

B.5. Lorsqu'un contribuable répond dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification, les effets spécifiques fixés par l'article 256 du CIR 1964 (actuel article 351 du CIR 1992) lorsque le contribuable n'a pas répondu dans ce délai ne peuvent se produire. L'administration fiscale ne peut pas procéder à la taxation d'office sur le montant des revenus imposables qu'elle peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose. Par conséquent, l'article 257, alinéa 1er, du CIR 1964 (actuel article 352 du CIR 1992), qui prévoyait que lorsque le contribuable est taxé d'office, la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager dans son chef lui incombe, n'est pas non plus d'application. Il en résulte que les droits de la défense du contribuable ne sont pas affectés.

B.6. En revanche, les droits du Trésor pourraient être mis en péril si, à l'égard du contribuable qui répond dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification, une cotisation ne pouvait être établie qu'après l'expiration d'un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis de rectification. Indépendamment du fait qu'une cotisation établie prématurément peut être déclarée nulle, il se pourrait que les délais d'imposition fixés aux articles 258 à 263 du CIR 1964 aient expiré, de sorte qu'il ne serait plus possible de procéder à la moindre taxation.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle, lorsqu'un contribuable répond dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration, une cotisation peut être établie après l'expiration de ce délai, mais avant l'expiration d'un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cet avis.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 28 juin 2012.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt