

Numéro du rôle : 5752
Arrêt n° 38/2014 du 27 février 2014

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales, posée par le Tribunal de première instance de Bruges.

La Cour constitutionnelle,

composée du président émérite M. Bossuyt, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président J. Spreutels, et des juges E. De Groot, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président émérite M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 26 mai 2010 en cause de l'Etat belge contre Danny Van Den Broucke et Isabel Desoete, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 25 novembre 2013, le Tribunal de première instance de Bruges a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 (*Moniteur belge* du 31 décembre 2009) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique, avec le principe du droit à une bonne administration de la justice que consacrent l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et les articles 13, 144, 146 et 159 de la Constitution, et avec la protection du droit de propriété, consacré par l'article 16 de la Constitution et par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les dispositions transitoires mentionnées à l'article 3 :

- portent atteinte à la sécurité juridique pour les contribuables, qui pouvaient partir du principe qu'en vertu de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 octobre 2009, des cotisations subsidiaires distinctes n'étaient plus possibles, du moins pour autant qu'il n'était pas fait usage de cette possibilité ' au cours ' de l'instance dans le cadre de laquelle le juge annule la cotisation primitive, sans que le législateur puisse en l'espèce invoquer des circonstances exceptionnelles afin de justifier le caractère rétroactif de la loi;

- portent atteinte au droit à une bonne administration de la justice et au droit de propriété en ce que les justiciables qui, lorsque la loi du 22 décembre 2009 a été édictée, avaient intenté contre l'Etat une procédure qui n'était pas encore tranchée par une décision coulée en force de chose jugée sont privés d'une garantie juridictionnelle, étant donné que les dispositions transitoires précitées ont pour effet que l'issue des procédures intentées est influencée au profit de l'Etat ou que la juridiction est empêchée de se prononcer sur le caractère discriminatoire de la cotisation subsidiaire, sans que puissent être invoquées en l'espèce des circonstances exceptionnelles afin de justifier le caractère rétroactif de la loi;

- instaurent un traitement inégal qui n'est pas raisonnablement justifié entre un contribuable dont le premier jugement a déjà force de chose jugée depuis six mois, d'une part, et le contribuable dont le premier jugement n'a pas encore force de chose jugée depuis six mois, d'autre part, une requête distincte ayant pour ces deux contribuables été déposée en vue d'établir une cotisation subsidiaire, alors que la Cour constitutionnelle a déjà jugé clairement que toute cotisation subsidiaire soumise au juge après le jugement est d'office discriminatoire, que cette cotisation soit soumise dans le délai de six mois ou en dehors de ce délai ? ».

Le 11 décembre 2013, en application de l'article 72, alinéa 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et F. Daoût ont informé la Cour qu'ils pourraient être amenés à proposer de rendre un arrêt de réponse immédiate.

Les dispositions de la loi spéciale précitée du 6 janvier 1989 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

L'Etat belge, Service public fédéral Finances, a déposé une requête visant à entendre déclarer une cotisation subsidiaire valable et exécutoire devant le Tribunal de première instance de Bruges, après que celui-ci eut annulé la cotisation primitive attaquée en raison de l'absence d'envoi d'un avis de rectification de la déclaration à l'impôt des personnes physiques.

Les défendeurs ont fait valoir que la demande est irrecevable ou du moins non fondée et, à titre subsidiaire, qu'une question préjudicielle devait être posée à la Cour.

Le juge *a quo* a décidé de poser la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Aucun mémoire justificatif n'a été déposé.

- B -

B.1. La question préjudicielle concerne la disposition transitoire de l'article 3, alinéa 2, de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales (ci-après : la loi du 22 décembre 2009), qui énonce :

« 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.2. L'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il a été 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 ».

B.3. Le législateur a instauré ainsi un délai de six mois dans lequel l'administration fiscale peut soumettre une cotisation subsidiaire après une décision de justice annulant une imposition pour une cause autre que la prescription.

Le législateur a ainsi tenu compte de l'arrêt n° 158/2009 du 20 octobre 2009 par lequel la Cour a jugé que l'absence de tout délai, dans l'article 356 précédemment en vigueur du CIR 1992, auquel l'administration fiscale serait tenue pour soumettre une cotisation subsidiaire après une annulation par le juge de la cotisation attaquée portait atteinte au principe de la sécurité juridique, alors que l'article 355 de ce Code autorise l'administration fiscale à établir une nouvelle cotisation dans les trois mois de la date à laquelle la décision d'annuler une imposition, prise par le directeur des contributions ou par le fonctionnaire délégué par lui, n'est plus susceptible d'un recours en justice.

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.

La disposition en cause contient un régime transitoire 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 loi du 22 décembre 2009.

B.4. Quant à la première branche de la question préjudicielle, il convient d'observer que, par son arrêt n° 81/2011 du 18 mai 2011, dans le cadre d'un recours en annulation de la disposition actuellement en cause, la Cour a déjà jugé :

« 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'énervé 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.5. Quant à la troisième branche de la question préjudicielle, il convient d'observer que, par l'arrêt précité n° 81/2011, la Cour a déjà jugé :

« B.4.4. [La] différence de traitement découlant du délai de six mois à partir de la décision judiciaire coulée en force de chose jugée ' [...] 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.6. En vertu de l'article 9, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les arrêts de la Cour portant rejet d'un recours en annulation sont obligatoires pour les juridictions en ce qui concerne les questions de droit tranchées par ces arrêts.

B.7.1. Quant à la deuxième branche de la question préjudicielle, il convient en premier lieu d'observer que la Cour, par son arrêt précité n° 81/2011 (B.4.3, cité ci-dessus), a déjà jugé que la disposition en cause ne peut être considérée comme rétroactive.

En outre, le législateur a précisément entendu se conformer à l'arrêt n° 158/2009 précité en prévoyant, avec effet immédiat, un délai de forclusion pour soumettre une cotisation subsidiaire. En prévoyant aussi un régime transitoire, il n'a pas cherché à influencer l'issue de procédures judiciaires ou à empêcher des juridictions de statuer.

Du reste, par son arrêt n° 82/2011 du 18 mai 2011, la Cour, notamment interrogée sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe général des droits de la défense, a jugé :

« 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.7.2. Enfin, le droit de propriété, garanti par l'article 16 de la Constitution et par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, n'est pas compromis par un régime transitoire dicté par l'intérêt général qui consiste à donner suite à un arrêt de la Cour et par la nécessité de faire en sorte que tous les contribuables contribuent de manière égalitaire au Trésor.

A cet égard, la Cour a jugé, par son arrêt n° 211/2004 du 21 décembre 2004 (B.5.3) :

« En vue de sauvegarder les intérêts du Trésor et de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, dans le but d'assurer un recouvrement efficace de l'impôt sur les revenus légalement dû, le législateur a pu estimer que l'administration devait pouvoir établir à nouveau une cotisation annulée du fait qu'elle n'avait pas été établie conformément à une règle légale, à l'exception d'une règle relative à la prescription. En effet, l'établissement d'une cotisation, dans les cas où l'impôt est dû conformément à la loi, constitue, dans le chef de l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité du citoyen devant la loi fiscale ».

Et, par l'arrêt n° 82/2011 précité, la Cour a jugé :

« 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.8. Il s'ensuit que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 3 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés ou non avec le principe de la sécurité juridique, avec le principe du droit à une bonne administration de la justice, avec les articles 13, 144, 146 et 159 de la Constitution et avec la protection du droit de propriété garanti par l'article 16 de la Constitution et par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

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 27 février 2014.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt