

Numéro du rôle : 6090
Arrêt n° 149/2015 du 22 octobre 2015

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant les articles 12 et 14 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles, tels qu'ils étaient applicables aux exercices d'imposition 1995 et 1996, posée par le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 22 octobre 2014 en cause de la SA « Dodder Belgium » contre la Région de Bruxelles-Capitale, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 18 novembre 2014, le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Dans leur texte applicable aux exercices 1995 et 1996, les articles 12 et 14 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 juillet 1992 instituant une taxe à charge des occupants d'immeubles bâtis, sont-ils conformes au principe de sécurité et aux articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que les contribuables taxés d'office peuvent l'être sans délai, à la différence des contribuables taxés sur déclaration ou sur rectification de leur déclaration ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Dodder Belgium », assistée et représentée par Me M.-F. Dubuffet et Me P. Levert, avocats au barreau de Bruxelles;

- la Région de Bruxelles-Capitale (représentée par son Gouvernement), assistée et représentée par Me G. De Ridder, avocat au barreau de Bruxelles.

La SA « Dodder Belgium » a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 10 juin 2015, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 24 juin 2015 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 30 juin 2015.

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*

La partie demanderesse devant le juge *a quo* conteste l'enrôlement, dans son chef, de la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles, pour les années 1995 à 1997. Ces enrôlements furent précédés d'une notification d'imposition d'office, le 20 juillet 1998, en raison du défaut de déclaration du contribuable.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que la taxe afférente aux exercices d'imposition 1995 et 1996 a été enrôlée tardivement. Elle dénonce notamment le fait que la procédure d'imposition d'office, telle qu'elle était applicable pour ces exercices, ne prévoyait aucun délai d'imposition. Elle fait valoir que le délai

ordinaire doit dès lors être appliqué, le cas échéant, augmenté du délai de réponse d'un mois reconnu au contribuable par l'article 14, § 3, de l'ordonnance en cause. Elle relève aussi que l'absence de délai d'imposition est contraire au principe de sécurité juridique.

Le juge *a quo* estime que le principe de l'interprétation stricte des lois fiscales lui interdit d'ajouter au texte de l'ordonnance. Il relève toutefois l'existence de l'arrêt n° 158/2009 de la Cour par lequel, selon lui, la Cour n'avait tenu l'enrôlement d'une cotisation subsidiaire pour conforme aux exigences constitutionnelles que pour autant que cette cotisation fût établie dans le cours même de la procédure judiciaire aboutissant à l'annulation de la cotisation initiale.

Le juge *a quo* relève que la motivation de cet arrêt est axée sur la différence de traitement suscitée par les articles 355 et 356 du Code des impôts sur les revenus 1992, mais que le principe de sécurité juridique y est aussi présenté comme ne tolérant pas l'absence de tout délai d'imposition. Il souligne par ailleurs qu'en l'espèce, il convient aussi de comparer la procédure de taxation ordinaire ou sur rectification, d'une part, et la procédure de taxation d'office, d'autre part.

Il estime dès lors qu'il convient de poser la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relève tout d'abord que l'article 12 de l'ordonnance en cause a été complété par l'ordonnance du 17 juillet 1997 prévoyant que la taxation d'office doit avoir lieu au plus tard le 30 septembre de la troisième année qui suit l'exercice auquel elle se rapporte. Il admet cependant que cette modification n'est applicable qu'à compter de l'exercice d'imposition 1997.

A.1.2. Cette partie relève ensuite que le principe de légalité de l'impôt, consacré à l'article 170 de la Constitution, n'est pas violé par les dispositions en cause puisqu'il exige uniquement que les éléments essentiels de l'impôt soient établis par la loi. Or, selon elle, la procédure fiscale, y compris les délais d'imposition, ne ferait pas partie des éléments essentiels de l'impôt.

A.1.3. Cette même partie souligne par ailleurs que la Cour n'est pas compétente pour répondre à la question préjudicielle en ce qu'elle fait état de la violation du principe de sécurité juridique.

A titre subsidiaire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime que ce principe n'est pas violé. Il s'appuie sur l'arrêt n° 158/2009 de la Cour pour considérer que l'absence dans la loi d'un délai d'imposition n'est pas inconstitutionnelle lorsque le caractère raisonnable du délai dans lequel l'imposition a été établie peut être contrôlé *a posteriori* par un juge, qui dispose de la faculté d'annuler la cotisation s'il estime que le délai d'imposition est déraisonnable. Cette partie fait encore valoir qu'en l'espèce, les cotisations litigieuses furent enrôlées dans le délai d'imposition de trois ans qui est désormais prévu par l'ordonnance en cause. Elle relève aussi que le juge *a quo* peut contrôler si ces enrôlements ont été réalisés dans un délai raisonnable et les annuler, le cas échéant.

A.1.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait enfin valoir qu'au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, les catégories de contribuables visées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables. Il considère en effet que le contribuable confronté au délai d'imposition ordinaire a rempli toutes ses obligations fiscales alors que le contribuable confronté à une taxation d'office n'a pas envoyé sa déclaration ou l'a introduite tardivement ou de façon incorrecte.

A.1.5. A supposer même que ces catégories de contribuables soient comparables, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que la différence de traitement en cause est raisonnablement justifiée. Il estime, en effet, qu'il n'est pas déraisonnable que le délai d'imposition soit davantage réduit lorsque le contribuable a renvoyé correctement sa déclaration puisque, dans ce cas, la Région enrôle la taxe sur la base des données transmises par le contribuable. Il relève, en revanche, que dans le cas d'une taxation d'office, la Région doit entamer une procédure d'investigation puisqu'elle ne dispose pas de tous les éléments nécessaires à l'enrôlement de la taxe, ce qui justifie un délai d'imposition étendu.

Cette même partie relève de surcroît qu'il convient d'éviter que certains contribuables se soustraient à une cotisation exigible, ce qui implique que l'administration dispose du temps nécessaire pour investiguer et enrôler les cotisations dues.

A.1.6. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relève encore que son administration ne peut attendre indéfiniment avant d'enrôler une cotisation d'office mais que le délai nécessaire pour ce faire diffère, en cas de taxation d'office, selon les circonstances de la cause. Il souligne encore que le caractère raisonnable du délai pourra être évalué par un juge.

Cette même partie souligne enfin qu'il peut être intéressant, dans certains cas, de laisser la place à une concertation entre le contribuable et l'administration fiscale, ce que l'existence d'un délai de forclusion en la matière pourrait dissuader.

A.2.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que le principe de légalité, inscrit à l'article 170 de la Constitution, s'étend aux règles procédurales qui dotent l'administration fiscale de prérogatives exorbitantes, comme c'est le cas de la disposition en cause qui autorise à procéder à une taxation d'office, sans limitation dans le temps. Elle estime de surcroît que cette faculté ne trouve pas son origine dans l'ordonnance en cause, mais dans une lacune au sein de cette dernière et en veut pour preuve l'insertion ultérieure d'une disposition dans cette ordonnance fixant un délai d'imposition en cas de taxation d'office.

Cette partie souligne que le législateur ordonnancier a ainsi laissé à l'administration régionale le soin de définir le délai d'enrôlement en cas de taxation d'office, ce qui méconnaît le principe de la légalité en matière fiscale, et rappelle que si l'article 170 de la Constitution n'exclut pas que l'exécutif adopte des dispositions qui ne sont pas de nature à influencer la dette du contribuable, *quod non* en l'espèce, encore faut-il que cela se réalise par voie réglementaire et non au cas par cas par l'administration.

A.2.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* considère par ailleurs que la Cour est compétente pour contrôler les dispositions en cause au regard du principe de sécurité juridique puisque la violation de ce principe est dénoncée conjointement avec la violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

Elle souligne aussi qu'on ne peut pas appliquer, en l'espèce, l'enseignement de l'arrêt n° 158/2009 selon lequel l'absence de délai de forclusion est admissible si l'administration fiscale établit la cotisation subsidiaire au cours du litige fiscal initial. Cette partie relève, d'une part, qu'en l'espèce, elle est confrontée à une imposition principale d'office et non à une cotisation subsidiaire établie parce que l'imposition principale a été annulée et, d'autre part, qu'un tel raisonnement aboutirait, en contrariété avec le principe de proportionnalité, à imposer au contribuable d'introduire un recours judiciaire pour faire contrôler par le juge le caractère raisonnable du délai d'enrôlement de la taxation d'office. Elle ajoute que laisser au juge le soin de contrôler le caractère raisonnable du délai d'imposition *in casu* aboutit à créer un contrôle individuel, contraire à l'égalité des citoyens devant la loi fiscale.

Cette partie estime en revanche que l'arrêt n° 158/2009 est transposable en l'espèce lorsqu'il précise que l'absence de tout délai d'imposition a pour effet que le principe de sécurité juridique est violé puisque le contribuable demeure indéfiniment dans l'incertitude pour ce qui est de l'exercice d'imposition concerné, sans disposer de la possibilité de faire accélérer la procédure.

A.2.3. La partie demanderesse devant le juge *a quo* fait encore valoir que les catégories de contribuables visées par la question préjudicielle sont parfaitement comparables puisqu'il s'agit d'apprécier les situations de contribuables soumis à une même taxe. A cet égard, elle renvoie notamment à l'arrêt n° 85/2012 de la Cour.

Elle relève que le législateur ordonnancier a traité de manière disproportionnée les contribuables taxés d'office et a méconnu, ce faisant, le principe de sécurité juridique. Elle souligne à ce propos que la modification apportée par la suite à l'article 12 de l'ordonnance en cause visait justement à augmenter la sécurité juridique des contribuables en leur offrant la certitude qu'à un moment donné, plus aucune taxation d'office ne sera possible. Elle fait encore valoir que l'existence d'un délai de forclusion en matière de taxation d'office est inhérente au droit fiscal et renvoie, à ce propos, à l'article 354 du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 6 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales.

A.2.4. Cette même partie souligne enfin que si l'administration doit pouvoir disposer du temps nécessaire pour procéder à certaines investigations et pour enrôler les cotisations à l'encontre des contribuables n'ayant pas respecté leurs obligations fiscales, cela ne peut autoriser le législateur ordonnancier à ne prévoir aucun délai de forclusion.

- B -

B.1.1. Tel qu'ils sont applicables au litige pendant devant le juge *a quo*, les articles 12 à 14 de l'ordonnance du 23 juillet 1992 « relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles » disposent :

« Art. 12. § 1er. La taxe est perçue par voie de rôle.

Les rôles sont arrêtés par le fonctionnaire désigné par l'Exécutif au plus tard le 30 septembre qui suit la fin de l'exercice auxquels ils se rattachent, sans préjudice de la rectification prévue à l'article 13 ou de la taxation d'office de l'article 14; ils sont rendus exécutoires par l'Exécutif.

Les rôles mentionnent :

- 1° le nom de la Région;
- 2° le nom, prénoms et adresse du redevable de la taxe;
- 3° une référence à la présente ordonnance;
- 4° le montant de la taxe et le fait qui en justifie l'exigibilité;
- 5° l'exercice;
- 6° le numéro d'article;
- 7° la date du visa exécutoire.

§ 2. L'avertissement-extrait de rôle est, à peine de forclusion, notifié au redevable dans les six mois à compter de la date du visa exécutoire. Il est daté et porte les mentions indiquées au paragraphe premier.

§ 3. La taxe doit être payée au plus tard dans les deux mois suivant l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

Art. 13. En cas d'erreur ou d'omission dans la déclaration du redevable, les fonctionnaires visés à l'article 11, procèdent à la rectification de la déclaration; la rectification motivée est notifiée au redevable dans un délai de huit mois à compter du jour de la réception de la déclaration.

Art. 14. § 1er. Lorsque le redevable n'a pas remis dans les délais la déclaration dont question à l'article 10 ou ne s'est pas conformé aux obligations qui lui sont imposées par la présente ordonnance ou en exécution de celle-ci, les fonctionnaires visés à l'article 11 procèdent à l'établissement d'office de la taxe due par le redevable eu égard aux éléments dont ils disposent.

§ 2. Avant de procéder à la taxation d'office, les fonctionnaires notifient au redevable, par lettre recommandée, les motifs de la taxation d'office et les éléments sur lesquels la taxe sera basée.

§ 3. Dans le mois qui suit l'envoi de cette notification, le redevable peut faire valoir ses observations par écrit; la taxe ne peut être établie avant l'expiration de ce délai.

§ 4. Lorsque le redevable est taxé d'office, il lui incombe, en cas de contestation, de faire la preuve du caractère manifestement exagéré de la taxation d'office ».

B.1.2. Au cours des travaux préparatoires, le ministre précisa que le délai d'enrôlement fixé à l'article 12 de l'ordonnance en cause - équivalent à neuf mois après la clôture de l'exercice fiscal - était « raisonnable » (*Doc. parl.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1991-1992, A-183/2, p. 69).

B.1.3. Tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 16 de la même ordonnance dispose :

« L'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des majorations se prescrit par cinq ans à compter du jour où elle est née ».

B.2.1. L'article 5 de l'ordonnance du 17 juillet 1997 « modifiant la procédure de l'enquête, du recouvrement et des poursuites en matière de fiscalité régionale autonome » remplaça l'article 12, § 1er, alinéa 2, de l'ordonnance en cause par deux nouveaux alinéas qui disposaient :

« Les rôles sont rendus exécutoires par le fonctionnaire, désigné à cet effet par le Gouvernement, au plus tard le 30 septembre de l'année qui suit l'exercice auquel ils se rattachent.

Dans le cas de la taxation d'office, visée à l'article 14, les rôles sont rendus exécutoires au plus tard le 30 septembre de la troisième année qui suit l'exercice auquel ils se rattachent ».

En vertu de l'article 20 de l'ordonnance du 17 juillet 1997, ces deux alinéas étaient « d'application aux taxes relatives aux exercices 1997 et suivants ».

B.2.2. L'article 36 de l'ordonnance du 21 décembre 2012 « établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale » a abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2013 les articles 12, 13 et 14 de l'ordonnance en cause.

B.3.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité des articles 12 et 14 de l'ordonnance en cause avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution ainsi qu'avec le principe de sécurité juridique en tant que le législateur ordonnancier n'établit aucun délai pour procéder à la taxation d'office du contribuable, à la différence de la procédure de taxation du contribuable sur la base de sa déclaration ou de la rectification de sa déclaration.

B.3.2. L'article 170 de la Constitution établit le principe de légalité de l'impôt. La décision de renvoi ne fait pas apparaître en quoi les dispositions en cause sont susceptibles de méconnaître le principe de légalité en matière fiscale.

En ce qu'elle porte sur l'article 170 de la Constitution, la question préjudicielle est irrecevable.

B.3.3. En outre, la Cour n'est pas compétente pour contrôler directement des normes législatives au regard de principes généraux, comme le principe de sécurité juridique. Elle peut toutefois tenir compte de ces principes dans le contrôle direct de constitutionnalité qu'elle exerce au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.4.1. Contrairement à ce que soutient le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, les catégories de personnes visées par la question préjudicielle sont comparables. La seule circonstance que l'administration peut procéder à la taxation d'office de la première catégorie de personnes comparées n'a pas pour conséquence qu'elle ne puisse être comparée utilement aux contribuables dont la taxation est fondée sur leur déclaration ou sur la rectification de leur déclaration.

B.4.2. A la différence des contribuables taxés sur la base de leur déclaration ou d'une rectification apportée à leur déclaration, aucun délai n'est imposé à l'administration régionale pour procéder à la taxation d'office des contribuables qui, comme la partie demanderesse devant le juge *a quo*, n'ont pas remis leur déclaration dans les délais prescrits. La Cour doit dès lors vérifier si cette différence de traitement est raisonnablement justifiée.

B.5.1. L'établissement d'une taxation 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. A cet égard, il peut être admis que des mesures plus sévères soient adoptées à l'égard des contribuables qui n'ont pas satisfait à leur obligation de déclaration.

B.5.2. Il convient toutefois que le législateur ordonnancier recherche un juste équilibre entre l'intérêt légitime qui commande que l'impôt dû soit payé et le souci de ne pas laisser indéfiniment le contribuable dans l'incertitude concernant cette imposition.

En effet, l'absence de tout délai d'imposition a pour effet que le principe de la sécurité juridique est violé, puisque le contribuable demeure indéfiniment dans l'incertitude en ce qui concerne l'exercice d'imposition concerné, sans disposer de la faculté de faire accélérer la procédure (voy., à cet égard, CEDH, 3 mars 2015, *Dimitrovi c. Bulgarie*, § 46).

B.5.3. Par ailleurs, le point de départ d'un délai de prescription ne peut être totalement laissé à l'arbitraire d'une des parties. Au contraire, le souci de prévenir l'insécurité juridique « exige que le point de départ ou d'expiration des délais de prescription [soit] clairement

définis et liés à des faits concrets et objectifs » (voy. CEDH, 6 novembre 2008, *Kokkinis* c. Grèce, §§ 34 et 35).

Or, la lecture combinée des articles 14 et 16 de l'ordonnance en cause aboutit à ce que le point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement de l'administration fiscale, visée à l'article 16 de l'ordonnance, soit conditionné par le seul moment où cette administration décide d'enrôler la taxation d'office à charge du contribuable, ce moment pouvant être indéfiniment retardé.

B.6. L'article 5 de l'ordonnance du 17 juillet 1997 précitée a instauré un délai pour procéder à la taxation d'office en cause afin d'« augmente[r] la sécurité juridique du contribuable » (*Doc. parl.*, Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale, 1996-1997, n° 148/2, p. 3). De même, l'ordonnance du 21 décembre 2012 « établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale », qui abroge les dispositions en cause, fixe un délai dans lequel l'administration peut procéder à la taxation d'office en ce qui concerne les diverses taxes régionales (article 10, § 1er, alinéa 3).

B.7. Contrairement à ce que soutient le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, l'éventualité qu'au cours d'une procédure judiciaire ultérieure, le délai mis pour taxer d'office le contribuable puisse être jugé comme déraisonnable ne constitue pas une garantie suffisante.

Certes, la Cour a admis, dans son arrêt n° 158/2009, du 20 octobre 2009, que l'autorité taxatrice puisse remédier, par l'établissement d'une cotisation subsidiaire, à une irrégularité - autre que celle relative à la prescription - pendant l'instance au cours de laquelle il est statué sur la nullité de la cotisation initiale. La Cour souligna toutefois à cet égard que, ce faisant, l'administration fiscale demeurerait tenue d'établir la cotisation subsidiaire dans un délai déterminé, à savoir avant la fin de la clôture des débats devant la juridiction.

Le contribuable ne pourrait, en revanche, être contraint d'intenter une action en justice à la seule fin de vérifier si l'autorité taxatrice a agi dans un délai raisonnable, alors que le législateur ordonnancier s'est abstenu de déterminer le délai dans lequel il y avait lieu de

procéder à l'imposition d'office. Dans un tel cas, en effet, l'administration peut décider de manière discrétionnaire du délai applicable à la procédure de taxation d'office et procéder à une telle taxation en dehors de tout délai prédéterminé.

B.8. Il s'ensuit que l'absence, dans les dispositions en cause, d'un délai imposé à l'administration régionale pour procéder à la taxation d'office prévue par l'article 14 de l'ordonnance en cause, à savoir le délai prévu en cas de taxation d'office comme il est indiqué en B.2.1, établit une différence de traitement injustifiée entre les catégories de contribuables visées par la question préjudicielle.

B.9. Dès lors que le constat de la lacune qui a été fait en B.8 est exprimé en des termes suffisamment précis et complets qui permettent l'application des dispositions en cause dans le respect des normes de référence sur la base desquelles la Cour exerce son contrôle, il appartient au juge *a quo* de mettre fin à la violation de ces normes.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 12 et 14 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 juillet 1992 « relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles », tels qu'ils étaient applicables aux exercices d'imposition 1995 et 1996, violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 22 octobre 2015.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels