

Numéro du rôle : 6423
Arrêt n° 138/2017 du 30 novembre 2017

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 (actuellement l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992), posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

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

Par arrêt du 20 avril 2016 en cause de l'Etat belge contre la SA « Etablissements Jean Wust », en présence de la SA « CBC Banque », et en cause de la SA « Etablissements Jean Wust » contre la SA « CBC Banque », en présence de l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 4 mai 2016, la Cour d'appel de Liège 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 l'article 170 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 et qui n'a pas marqué son accord sur la rectification de sa déclaration, alors que les droits du Trésor ne sont pas 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, en tenant compte du fait que, d'une part, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, le non-respect du délai de réponse, qui est une formalité substantielle, doit en principe être sanctionné par la nullité de la cotisation, et ce que le contribuable ait ou non subi un grief concret à la suite d'un tel non-respect du délai de réponse et que, d'autre part, l'article 251, alinéa 3 du Code des impôts sur les revenus 1964 ne permet d'écourter le délai de réponse que dans deux situations, à savoir lorsque le contribuable a marqué son accord sur la rectification de sa déclaration ou lorsque les droits du Trésor sont en péril ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Etablissements Jean Wust », assistée et représentée par Me X. Thiebaut et Me S. Lemmens, avocats au barreau de Liège;
- la SA « CBC Banque », assistée et représentée par Me F. Lefèvre, avocat au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Etablissements Jean Wust »;
- la SA « CBC Banque ».

Par ordonnance du 12 juillet 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey, 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 26 septembre 2017 et l'affaire mise en délibéré.

A la suite de la demande d'une partie à être entendue, la Cour, par ordonnance du 26 septembre 2017, a fixé l'audience au 18 octobre 2017.

A l'audience publique du 18 octobre 2017 :

- ont comparu :

. Me S. Lemmens, qui comparaisait également *loco* Me X. Thiebaut, pour la SA « Etablissements Jean Wust »;

. Me F. Lefèvre et Me S. Benzidi, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SA « CBC Banque »;

. Me J. Fekenne, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs F. Daoût 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*

Au cours de l'année 1989, la SA « Etablissements Jean Wust », intimée devant le juge *a quo*, procède, avec le concours de la SA « CBC Banque », partie intervenante devant le juge *a quo*, à quatre opérations financières consistant à acheter des titres étrangers (italiens) avant l'échéance du coupon et à les revendre après l'échéance du coupon, afin de bénéficier de la déduction de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (Q.F.I.E.) de l'impôt dû en Belgique en vertu de la législation fiscale belge favorable en vigueur à l'époque.

En date du 27 novembre 1992, l'Inspection Spéciale des Impôts (l'ISI) envoie un avis de rectification à la SA « Etablissements Jean Wust » portant sur l'exercice 1990 (revenus 1989). L'intimée devant le juge *a quo* notifie son désaccord sur le contenu de l'avis de rectification le 22 décembre 1992. La cotisation contestée est néanmoins enrôlée sur les bases rectifiées le 30 décembre 1992. La SA « Etablissements Jean Wust » conteste cette rectification et introduit une réclamation contre les cotisations supplémentaires enrôlées à sa charge. En l'absence de réaction de l'administration fiscale huit ans après l'introduction de la réclamation, l'intimée devant le juge *a quo* introduit un recours, le 7 juin 2001, devant le Tribunal de première instance de Liège.

Celui-ci fait droit à sa demande et ordonne le dégrèvement de la cotisation litigieuse. L'Etat belge forme appel à l'encontre de ce jugement par requête du 10 février 2014.

Par jugement du 20 avril 2016, le juge *a quo* dit les appels recevables et, avant de statuer sur le fondement, saisit la Cour de la présente question préjudicielle.

### III. *En droit*

- A -

A.1.1. Dans son mémoire, l'intimée devant le juge *a quo* commence par rappeler les dispositions constitutionnelles et législatives en cause, en mettant en exergue, d'une part, le rattachement d'interprétation stricte de la loi fiscale au principe constitutionnel de légalité de l'impôt consacré par l'article 170 de la Constitution et, d'autre part, le caractère d'ordre public de l'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : CIR 1964) qui prévoit que le contribuable dispose d'un délai d'un mois pour répondre à un avis de rectification, ce délai constituant un délai d'attente de sorte que l'administration ne peut enrôler la cotisation avant son expiration, à peine de nullité.

A.1.2. La SA « Etablissements Jean Wust » se fonde sur l'arrêt de la Cour n° 66/2010, du 2 juin 2010, aux termes duquel la Cour a déclaré inconstitutionnel l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964, qui consacre la théorie de l'envoi, jugeant que cette disposition a des effets disproportionnés dans la mesure où elle 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.

La SA « Etablissements Jean Wust » relève que la loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses a anticipé cet arrêt en consacrant la « théorie de la réception » dans l'article 346 du CIR 1992 (ancien article 251 du CIR 1964), le délai de réponse d'un mois commençant désormais à courir à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis de rectification.

A.1.3. L'intimée devant le juge *a quo* allègue que, à la suite de l'arrêt n° 66/2010 de la Cour et eu égard à l'entrée en vigueur de la modification de l'article 346 du CIR 1992 en date du 7 juin 2010, aucune disposition légale ne règle la prise de cours du délai de réponse à l'avis de rectification adressé à la SA « Etablissements Jean Wust ». Le délai de réponse d'un mois n'a donc jamais pu commencer à courir et, *a fortiori*, n'a pu expirer. Il s'ensuivrait que la cotisation litigieuse a nécessairement été établie avant l'expiration du délai de réponse d'un mois et doit, en conséquence, être considérée comme illégale.

A.1.4. En ce qui concerne la réponse à la question préjudicielle, la SA « Etablissements Jean Wust » affirme que l'article 251 du CIR 1964, tel qu'il est interprété par le juge *a quo*, viole l'article 170 de la Constitution dès lors que, dans cette interprétation, une cotisation peut être établie avant l'expiration du délai de réponse d'un mois dans un cas autre que les deux seules exceptions que cette disposition prévoit. En effet, à la suite de l'arrêt de la Cour n° 66/2010, l'interprétation de l'article 251 du CIR 1964 suivie *in casu* par l'Etat belge - consistant à considérer comme régulière une cotisation établie après que le contribuable ait répondu à l'avis de rectification qui lui a été envoyé et après l'expiration d'un délai d'un mois suivant l'envoi de cet avis, mais avant l'expiration d'un mois calculé à compter du troisième jour ouvrable suivant l'envoi de cet avis - a pour effet d'ajouter une exception au délai d'attente d'un mois qui n'est pas prévue par l'article 251 du CIR 1964, en violation du principe de légalité de l'impôt consacré par l'article 170 de la Constitution.

La SA « Etablissements Jean Wust » soutient encore qu'il ne pourrait être renvoyé à l'arrêt n° 85/2012 du 28 juin 2012, aux termes duquel la Cour constitutionnelle a jugé conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution la théorie de l'envoi, consacrée par l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964, dans l'hypothèse où le contribuable fait valoir ses observations par écrit à l'encontre de l'avis de rectification de sa déclaration dans un délai d'un mois à compter de l'envoi de cet avis. En effet, la portée de cet arrêt est limitée à l'application du

principe d'égalité. Or en l'espèce, la question dont est saisie la Cour concerne la compatibilité de l'article 251, alinéa 3, précité au regard du principe de légalité en matière d'impôt.

A.2.1. Dans son mémoire, la SA « CBC Banque », partie intervenante devant le juge *a quo*, insiste sur le caractère d'ordre public de la formalité prescrite par l'article 251 du CIR 1964 dont le non-respect entraîne la nullité de la cotisation.

A.2.2. En ce qui concerne l'arrêt de la Cour n° 85/2012, la SA « CBC Banque » soutient que l'interprétation donnée par la Cour d'appel d'Anvers à l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964 dans la question préjudicielle qui a donné lieu à l'arrêt est erronée. D'après la SA « CBC Banque », la Cour d'appel d'Anvers interprète la disposition en cause comme permettant que le délai de réponse prévu par celle-ci puisse être écourté du simple fait que le contribuable a répondu à l'avis de rectification. Cette interprétation serait contraire à l'article 170 de la Constitution dès lors qu'elle ajouterait à la loi une condition qui n'y figure pas (la réponse du contribuable, sans qu'il marque son accord, dans le délai d'attente d'un mois).

La SA « CBC Banque » affirme que, par l'arrêt n° 85/2012, la Cour n'a validé ni l'interprétation de la Cour d'appel d'Anvers, ni la théorie de l'envoi, en ayant répondu à la question qui lui était ainsi posée. En effet, la Cour n'est pas habilitée à contester ou à substituer son interprétation à l'interprétation de la disposition en cause par le juge *a quo*.

La SA « CBC Banque » estime que l'arrêt n° 85/2012 ne permet pas de conclure que l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964, tel qu'il est interprété par la Cour d'appel d'Anvers, n'entraînerait pas une rupture du principe de la légalité de l'impôt, garanti par l'article 170 de la Constitution.

A.2.3. En ce qui concerne la réponse à la question préjudicielle, la SA « CBC Banque » rappelle la portée de l'arrêt n° 66/2010 selon lequel le délai d'attente d'un mois visé à l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964 ne pouvait commencer à courir qu'à partir du troisième jour ouvrable suivant l'envoi de l'avis de rectification. Cette solution s'appuierait sur le prescrit de l'article 53bis du Code judiciaire.

La SA « CBC Banque » rappelle ensuite que l'article 251, alinéa 3, en cause ne prévoit que deux hypothèses dans lesquelles la cotisation peut être établie avant l'expiration du délai d'un mois - à partir du troisième jour ouvrable suivant l'envoi de l'avis de rectification - laissé au contribuable pour qu'il fasse valoir ses observations par écrit. Partant, la SA « CBC Banque » affirme que l'article 251 du CIR 1964, tel qu'interprété par le juge *a quo* dans sa question et mobilisé par l'administration fiscale, viole l'article 170 de la Constitution dès lors que cette interprétation implique qu'une cotisation puisse être établie avant l'expiration du délai de réponse d'un mois dans une hypothèse qui n'entre pas dans l'une des deux exceptions prévues par cette disposition. Le fait que le contribuable ait, le cas échéant, déjà répondu à l'avis de rectification ne dispense pas l'administration de son obligation de respecter le délai d'attente d'un mois.

A.3.1. Le Conseil des ministres soutient que l'arrêt de la Cour n° 85/2012 s'inscrit dans le prolongement des enseignements de l'arrêt n° 66/2010 tout en le nuancé. Il ressortirait de ces deux arrêts que l'article 251 du CIR 1964 ne doit pas être considéré comme contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution lorsqu'il fait courir le délai de réponse d'un mois à compter de la date d'envoi de l'avis de rectification si le contribuable a marqué son désaccord avec cet avis dans ce délai. En effet, les droits du contribuable ne sont, dans cette hypothèse, nullement méconnus.

A.3.2. Le Conseil des ministres estime que l'article 251 du CIR 1964 n'instaure aucun impôt et ne porte aucune délégation relativement à un élément essentiel de l'impôt dès lors qu'il s'inscrit uniquement dans le cadre de la procédure de taxation et se borne à prévoir un délai dans lequel le contribuable peut faire valoir ses observations écrites à la suite de l'avis de rectification de sa déclaration qui lui est notifié par l'administration fiscale. Partant, le Conseil des ministres soutient que l'article 251 du CIR 1964 ne peut en aucun cas violer le principe de légalité de l'impôt consacré par l'article 170 de la Constitution.

A.3.3. Se fondant sur les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus, laquelle a inséré l'article 251 en cause, le Conseil des ministres souligne que le législateur a retenu la théorie de l'envoi en faisant courir le délai de réponse accordé au contribuable à compter de l'envoi de l'avis de rectification par l'administration fiscale.

A.3.4. Se fondant sur les arrêts de la Cour n<sup>os</sup> 66/2010 et 85/2012, le Conseil des ministres distingue deux situations dans le cadre de l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964 : la situation où le contribuable fait valoir ses observations par écrit à l'encontre de l'avis de rectification de sa déclaration dans un délai d'un mois à compter de l'envoi de cet avis, d'une part, et la situation où le contribuable ne fait pas valoir ses observations par écrit à l'encontre de l'avis de rectification de sa déclaration dans ce délai d'un mois, d'autre part.

Le Conseil des ministres relève que cette distinction a été également consacrée par la Cour de cassation dans un arrêt du 22 mai 2014. Il ressortirait des deux arrêts précités de la Cour constitutionnelle que l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964 doit être considéré comme contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution dans la seconde situation mais pas dans la première, en manière telle que dans cette première situation, la disposition litigieuse continue à s'appliquer pleinement.

Le Conseil des ministres relève qu'en l'espèce le litige s'inscrit dans la première situation et que, partant, l'administration fiscale ne fait qu'appliquer le texte de l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964, tel qu'il a été arrêté par le législateur et jugé conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution par la Cour constitutionnelle, sans y ajouter une exception permettant d'écourter le délai de réponse attribué au contribuable ni une délégation par laquelle le législateur confierait à une tierce personne le soin d'établir l'un des éléments essentiels de l'impôt. La question préjudicielle appellerait donc une réponse négative.

A.4.1. Dans son mémoire en réponse, la SA « Etablissements Jean Wust » soutient que l'article 251 du CIR 1964, plus particulièrement son alinéa 3, affecte directement l'existence de la dette d'impôt puisqu'il détermine le moment auquel la cotisation peut être établie. L'existence même de l'impôt serait donc conditionnée par le respect de l'article 251 du CIR 1964, si bien que le principe de légalité consacré par l'article 170 de la Constitution s'y applique pleinement.

A.4.2. L'intimée devant le juge *a quo* allègue que l'arrêt de la Cour n<sup>o</sup> 85/2012, sur lequel se fonde le Conseil des ministres pour défendre la constitutionnalité de l'article 251 du CIR 1964, n'est pas pertinent, et ce pour quatre raisons. En premier lieu, la question préjudicielle à l'origine de cet arrêt et la réponse qui y est apportée sont articulées autour d'une interprétation de l'article 251 du CIR 1964 par le juge *a quo*. L'enseignement de cet arrêt est dès lors limité à cette interprétation précise. En deuxième lieu, eu égard à la question préjudicielle à l'origine de l'arrêt n<sup>o</sup> 85/2012, ce dernier voit sa portée limitée à l'application des principes d'égalité et de non-discrimination visés par les articles 10 et 11 de la Constitution, si bien qu'il perd toute pertinence lorsqu'il s'agit d'apprécier, comme en l'espèce, la constitutionnalité d'une situation au regard du principe de légalité consacré par l'article 170 de la Constitution. En troisième lieu, la différence de traitement mise en lumière dans la question à l'origine de cet arrêt ne résulterait pas de l'article 251 du CIR 1964 mais plutôt de l'arrêt n<sup>o</sup> 66/2010 précité de la Cour constitutionnelle aux termes duquel la Cour substitue à la théorie de l'envoi celle de la réception. Or, dans le cadre d'une question préjudicielle, la Cour serait exclusivement compétente pour se prononcer sur l'éventuelle violation de la Constitution induite par une loi, un décret ou une règle visée par l'article 134 de la Constitution, à l'exclusion des éventuelles violations de la Constitution induites par un arrêt de la Cour elle-même. La réponse donnée par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n<sup>o</sup> 85/2012 sortirait dès lors des compétences attribuées à cette dernière par la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle. En quatrième lieu, la SA « Etablissements Jean Wust » critique la balance des intérêts opérée par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n<sup>o</sup> 85/2012 entre, d'une part, les droits de la défense du contribuable et, d'autre part, les intérêts du Trésor. A son estime, les intérêts du Trésor ont été privilégiés par rapport aux droits de la défense du contribuable sur la base de considérations non conformes au texte de l'article 251 du CIR 1964.

A.5.1. Dans son mémoire en réponse, la SA « CBC Banque » commence par affirmer que l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964 conditionne la dette d'impôt en tant que telle et ne saurait donc être considéré comme un élément périphérique de l'impôt comme le soutient le Conseil des ministres. En effet, cette disposition instaure

un délai de réponse d'un mois dans lequel l'administration ne peut établir aucune cotisation sous peine de la rendre nulle. En outre, le délai instauré par la disposition litigieuse est à ce point important qu'il est susceptible de supprimer la compétence de l'administration fiscale pour établir l'impôt lorsqu'il prend fin après l'expiration du délai d'imposition. Effectivement, en vertu de l'article précité, lorsqu'un avis de rectification est envoyé par l'administration fiscale, le délai d'imposition est raccourci d'un mois. Tout impôt établi après l'expiration de ce délai d'un mois, alors que le délai d'imposition aura entre-temps expiré, sera, d'après la SA « CBC Banque », prescrit.

A.5.2. La SA « CBC Banque » rappelle que l'arrêt n° 85/2012, sur lequel se fonde le Conseil des ministres pour prétendre que la Cour constitutionnelle serait revenue sur sa jurisprudence et aurait validé la théorie de l'envoi dans l'hypothèse où le contribuable fait valoir ses observations par écrit dans un délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification, n'est pas pertinent pour répondre à la question préjudicielle soumise par le juge *a quo* pour les motifs qu'elle a déjà relevés dans son mémoire.

A.5.3. La SA « CBC Banque » ajoute que l'interprétation que donne le juge à l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964 dans sa question préjudicielle et qui a été soutenue par l'administration fiscale et défendue par le Conseil des ministres, a été élaborée par l'Etat belge dans le seul but d'éviter la prescription de la cotisation et est, dès lors, à ce titre également, contraire à l'article 170 de la Constitution. La SA « CBC Banque » rappelle que le délai d'attente d'un mois instauré par l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964 suspend la compétence du fisc pour établir l'impôt et a dès lors pour effet de raccourcir le délai d'imposition d'un mois. Lorsque le délai prévu par la disposition litigieuse a pris cours avant l'échéance du délai de trois ans prévu pour enrôler l'impôt mais qu'il prend fin alors que le délai d'imposition a expiré, le délai d'un mois visé par ladite disposition a pour effet d'empêcher le fisc d'établir l'impôt, dans la mesure où celui-ci est prescrit.

En l'espèce, la SA « CBC Banque » avance que si l'administration fiscale avait respecté le délai de réponse d'un mois prévu par l'article 251, alinéa 3, du CIR 1964 qui, en vertu de l'arrêt n° 66/2010 de la Cour constitutionnelle, ne prend cours qu'à partir du troisième jour ouvrable suivant l'envoi de l'avis de rectification (*quod non*), elle n'aurait pas pu établir la cotisation à charge de la SA « Etablissements Jean Wust » dès lors que le délai d'imposition de trois ans aurait été prescrit. C'est donc pour éviter la prescription du délai d'imposition que l'administration fiscale a enrôlé l'impôt un jour avant ladite prescription, en violation du délai prévu par la disposition litigieuse, et qu'elle a construit l'interprétation qui figure dans la question préjudicielle du juge *a quo* et qui est défendue par le Conseil des ministres. Cette interprétation, qui consiste à ajouter une exception au délai d'attente d'un mois qui ne figure pas dans la disposition en cause, servirait donc uniquement à éviter la prescription du délai d'imposition et ne pourrait se justifier sur la base de l'exception du péril des droits du Trésor. Cette interprétation habiliterait le fisc à procéder à l'enrôlement d'une cotisation prescrite et permettrait donc l'établissement d'un impôt en dehors du prescrit légal, en violation de l'article 170 de la Constitution.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité avec l'article 170 de la Constitution, de l'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : CIR 1964), devenu l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 1990.

Cet article disposait :

« 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.2.1. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi ».

B.2.2. Cette disposition exprime le principe de la légalité de l'impôt qui exige que les éléments essentiels de l'impôt soient, en principe, déterminés par la loi, afin qu'aucun impôt ne puisse être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Font partie des éléments essentiels de l'impôt : la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

B.3.1. Le juge *a quo* interprète l'article 251 en cause comme autorisant l'administration à établir à charge du contribuable qui a effectivement répondu et n'a pas marqué son accord sur l'avis de rectification de sa déclaration dans le délai d'un mois suivant l'envoi de cet avis, 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, alors que les

droits du trésor ne sont pas en péril pour une cause autre que l'expiration des délais d'imposition.

La Cour limite son examen à l'hypothèse soulevée par le juge où les droits du Trésor ne sont pas en péril.

B.3.2. Le juge *a quo* relève qu'une telle cotisation ne pourrait 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.

B.3.3. Il renvoie à la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle le non-respect du délai de réponse, qui constitue une formalité substantielle, doit en principe être sanctionné par la nullité de la cotisation, que le contribuable ait, ou non, subi un grief concret à la suite du non-respect de ce délai de réponse.

Par un arrêt du 12 septembre 2014, la Cour de cassation a jugé :

« 4. Sans être critiqués à cet égard, les juges d'appel considèrent qu'il résulte de la doctrine des arrêts de la Cour constitutionnelle du 2 juin 2010 et du 28 juin 2012 que la cotisation pour l'exercice d'imposition 1991 pouvait être établie après l'expiration du délai d'attente prévu pour l'administration, qui est d'un mois à partir du lendemain de l'envoi de l'avis de rectification.

Ils constatent :

- que l'avis de rectification de cotisation et la demande à la poste établie par l'administration sont tous deux datés du 25 novembre 1993;

- qu'il n'est pas contesté que le 25 novembre 1993, à 15h30, les services postaux du centre de tri postal de Bruxelles X sont allés chercher dans les bureaux de l'administration la lettre recommandée contenant l'avis de rectification de cotisation pour envoi à la défenderesse;

- que le vendredi 26 novembre 1993, une grève imprévisible a éclaté au centre de tri postal de Bruxelles X, laquelle a engendré des retards, de sorte que le cachet de la poste n'a été apposé sur la lettre recommandée et son récépissé que le 30 novembre 1993, et que l'envoi n'a été expédié à la défenderesse qu'à cette date.

5. Sur la base de ces constatations, les juges d'appel pouvaient considérer que l'envoi a été effectué le 30 novembre 1993, si bien que la cotisation établie le 31 décembre 1993 l'a été sans respecter le délai d'attente d'un mois, et est donc frappée de nullité.

Le moyen ne peut être admis » (*RABG*, 2015/10, p. 749).

B.4.1. Par son arrêt n° 66/2010, du 2 juin 2010, la Cour a jugé l'article 346 du CIR 1992 contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il prévoyait que le délai d'un mois dont dispose le contribuable pour répondre à un avis de rectification s'ouvre lors de l'envoi de cet avis.

La Cour a motivé sa décision comme suit :

« 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.4.2. La Cour a également eu l'occasion de se prononcer sur la compatibilité de l'article 251 du CIR 1964 avec les articles 10 et 11 de la Constitution par son arrêt n° 85/2012, du 28 juin 2012.

La Cour était 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.

La Cour a conclu à la non-violation des dispositions constitutionnelles pour les motifs qui suivent :

« 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.5.1. L'article 251 du CIR 1964 laisse un délai d'un mois au contribuable pour faire valoir ses observations par écrit sur un avis de rectification de sa déclaration qui lui est adressé par l'administration fiscale. Ce délai constitue également un délai d'attente pour l'administration, la cotisation ne pouvant être établie avant l'expiration de ce délai.

B.5.2. La disposition en cause prévoit toutefois deux cas dans lesquels la cotisation peut être établie avant l'expiration de ce délai : lorsque le contribuable a marqué son accord par écrit sur la rectification de sa déclaration, d'une part, et lorsque les droits du Trésor sont en péril pour une cause autre que l'expiration des délais d'imposition, d'autre part.

B.6.1. Par son arrêt n° 66/2010, la Cour a conclu que, sauf à violer les articles 10 et 11 de la Constitution, le délai prescrit par l'article 251 précité ne pouvait s'ouvrir lors de l'envoi de l'avis de rectification, les droits du contribuable étant mieux garantis si ce délai commence à courir le troisième jour qui suit celui auquel cet avis a été remis aux services de la poste, sauf preuve contraire du destinataire.

B.6.2. Par son arrêt n° 85/2012, la Cour s'est prononcée sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 251 du CIR 1964, dans l'interprétation qui en était donnée par le juge *a quo*, selon laquelle ledit article 251 autoriserait l'administration à établir une cotisation après l'expiration du délai d'un mois suivant l'envoi de l'avis de rectification mais avant l'expiration du délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avis, lorsque le contribuable a effectivement répondu dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis.

La Cour a jugé que les droits du Trésor pourraient être mis en péril si, à l'égard du contribuable visé par cette interprétation, 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.

B.6.3. D'après la partie intimée et la partie intervenante devant le juge *a quo*, il résulterait de l'interprétation du juge *a quo* dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt n° 85/2012 ainsi que de la réponse apportée par la Cour dans cet arrêt, qu'à côté des deux hypothèses prévues par l'article 251 du CIR 1964 dans lesquelles la cotisation peut être établie avant l'expiration du délai d'un mois prévu par cette disposition, une troisième hypothèse de raccourcissement de délai pour la perception de la cotisation serait créée, à savoir celle dans laquelle le contribuable a répondu dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification et n'a pas marqué son accord sur cet avis.

B.7.1. Comme il est dit en B.2.2, le principe de la légalité de l'impôt exige que les éléments essentiels de l'impôt soient, en principe, déterminés par la loi. La disposition en cause fait partie des règles d'établissement et de recouvrement de l'impôt.

Les contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les exonérations et diminutions d'impôt sont déterminés par d'autres dispositions du CIR 1964.

B.7.2. Le simple constat que la notification par l'administration au contribuable de l'avis de rectification dans les délais prescrits par l'article 251 du CIR 1964 constitue une formalité substantielle de la procédure de rectification dont le non-respect peut entraîner la nullité de la cotisation n'a pas pour effet que cette notification constitue un élément essentiel de l'impôt.

B.8. Il ressort par ailleurs de l'article 251 du CIR 1964, compte tenu de l'arrêt n° 85/2012 précité, que l'administration est autorisée à établir une cotisation après l'expiration du délai d'un mois suivant l'envoi de l'avis de rectification mais avant l'expiration du délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avis, lorsque le contribuable a effectivement répondu dans le délai d'un mois à partir de l'envoi de l'avis.

B.9. L'article 251 du CIR 1964 n'est pas incompatible avec l'article 170 de la Constitution.

B.10. 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 (actuellement l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992), dans l'interprétation selon laquelle il autoriserait l'administration à établir, à charge du contribuable qui a effectivement répondu dans le délai d'un mois suivant l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration et qui n'a pas marqué son accord sur la rectification de sa déclaration, alors que les droits du Trésor ne sont pas 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 de l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration, ne viole pas l'article 170 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 30 novembre 2017.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels