

Numéro du rôle : 6779
Arrêt n° 18/2019 du 7 février 2019

ARRÊT

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

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et A. Alen, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen et M. Pâques, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 16 novembre 2017 en cause d'A.I. et M.B. contre l'État belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 novembre 2017, le Tribunal de première instance de Liège, division Liège, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« L'article 356 du CIR 1992, tel qu'introduit par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales (*M.B.* 31 décembre 2009), tel qu'interprété par la Cour de cassation dans ses [arrêts] rendus le 13 février 2015 (R.G. n° F.13.0150.N.) et le 26 novembre 2015 (R.G. n° F.14.0077.N.) comme autorisant l'administration fiscale à proposer au Tribunal une cotisation subsidiaire par simple dépôt de conclusions au greffe dans un délai de six mois à l'issue d'un jugement d'annulation sans devoir purger le vice d'annulation, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution et limite-t-il les droits du contribuable de manière disproportionnée en ce qu'il confère à l'administration fiscale le droit de commettre des erreurs de procédure sans aucune conséquence pour elle alors qu'elle prive les destinataires de sa mission pourtant d'intérêt général de garanties fondamentales et ne crée-t-il pas une différence de traitement entre deux catégories de contribuables en fonction des erreurs commises par une des parties, les uns bénéficiant de possibilités de contradiction quant à la légalité de l'imposition à venir et de garanties procédurales *a priori*, avant l'établissement de l'imposition, lorsque l'administration fiscale lui [lire : leur] envoie un avis de rectification ou une notification d'imposition d'office alors que les autres sont privés des mêmes garanties procédurales liées à l'information concrète et chiffrée préalable au redressement à venir puisqu'ils n'auront jamais une seule fois obtenu un avis de rectification ni un avis d'imposition d'office, qu'il s'agisse de la procédure initiale ou de la procédure en cotisations subsidiaires, et n'auront pas pu faire valoir la moindre observation, laissant un débat judiciaire sur la légalité de cotisations subsidiaires se nouer sur base de seuls écrits de procédure échangés au stade judiciaire ? »;

« L'article 356 du CIR 1992, tel qu'introduit par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales (*M.B.* du 31 décembre 2009), viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il dépossède le procès fiscal en cotisation subsidiaire de sa nature de procès civil, régi par le droit judiciaire commun, et en ce qu'il permet à l'administration fiscale de faire renaître une instance pourtant éteinte, de non seulement poursuivre les débats devant une juridiction qui a pourtant fait droit à la demande du contribuable, ce qui devrait éteindre l'instance et la dessaisir définitivement par application de l'article 19 du Code judiciaire, mais encore, de changer l'objet de l'instance poursuivie et à [lire : de] changer de rôle procédural, le fisc postulant dans le cadre d'une même instance une condamnation de somme à charge du contribuable après avoir vu son titre annulé par voie judiciaire alors que les principes du droit judiciaire commandent que si la juridiction a prononcé l'annulation, elle est dessaisie du litige et alors que le dessaisissement est d'ordre public, ce qui empêche que la demande en validation d'une cotisation subsidiaire puisse encore être soumise à la juridiction ' saisie ' ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- A.I. et M.B., assistés et représentés par Me J.-P. Douny et Me R. Douny, avocats au barreau de Liège;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège.

Le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 14 novembre 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs P. Nihoul 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 5 décembre 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 5 décembre 2018.

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*

Par un jugement du 24 mars 2015, le tribunal de première instance de Liège annule les cotisations enrôlées à charge des demandeurs, A.I. et son épouse M.B., pour les exercices d'imposition 1997 et 1998, pour violation des articles 346 et 351 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

L'annulation est fondée sur le constat de l'illégalité de la notification de l'avis de rectification et de la notification d'imposition d'office du 31 août 1999. En effet, l'avis de rectification (exercice d'imposition 1997) et la notification d'imposition d'office (exercice d'imposition 1998) ont été adressés uniquement à A.I. et non pas à son épouse, alors qu'il s'agissait d'une imposition commune.

En conséquence, l'administration fiscale annule les cotisations précitées.

Le 16 septembre 2015, l'administration fiscale soumet, par voie de conclusions, à l'appréciation du tribunal de première instance de Liège les cotisations subsidiaires qu'elle a établies à charge des mêmes contribuables, par deux décisions de taxation du 8 juillet 2015.

Par jugement du 16 novembre 2017, le tribunal de première instance de Liège sursoit à statuer, pour poser à la Cour les deux questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. En droit

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1.1. A.I. et M.B. invoquent les arrêts de la Cour de cassation du 13 février 2015 et du 26 novembre 2015, dont il résulte que l'administration fiscale, lorsqu'elle soumet une cotisation subsidiaire au juge, n'est pas tenue de rectifier au préalable l'irrégularité commise lors de la procédure de taxation, même si cette irrégularité a justifié l'annulation de la cotisation initiale. Selon A.I. et M.B., cette jurisprudence permet à l'administration de faire l'économie d'un avis de rectification ou d'une notification d'imposition d'office. Le contribuable n'est alors jamais informé avec précision de la rectification dont il fait l'objet.

A.I. et M.B. s'interrogent dès lors sur l'utilité de la procédure administrative préalable et des articles 346 et 351 du CIR 1992, si, *in fine*, l'administration n'est pas tenue au respect de ces dispositions lorsqu'elle soumet plus tard une cotisation subsidiaire au juge. L'interprétation donnée par la Cour de cassation à l'article 356 du CIR 1992 ouvre dès lors la porte à tous les excès.

A.1.2. Selon A.I. et M.B., l'interprétation de l'article 356 du CIR 1992 par la Cour de cassation est source de discrimination entre des contribuables.

Tandis qu'une catégorie de contribuables ne bénéficie pas des garanties offertes par le CIR 1992 parce que l'administration fiscale ne respecte pas les règles de ce Code et n'est pas tenue de réparer l'erreur commise, la catégorie de contribuables à l'égard de laquelle les règles de procédure sont respectées avant l'établissement de l'impôt bénéficie, quant à elle, des garanties procédurales prévues dans ce Code.

Cette différence de traitement peut même desservir les contribuables à l'égard desquels les règles de procédure sont respectées. Ces contribuables sont effectivement tenus par des contraintes légales (p. ex. répondre à l'avis de rectification dans un délai d'un mois) que ne connaissent pas, paradoxalement, les contribuables à l'égard desquels les règles du CIR 1992 ne sont pas respectées.

Toutefois, la véritable discrimination est subie par le contribuable à l'égard duquel les règles du CIR 1992 ne sont pas respectées et, plus particulièrement, à l'égard de celui qui ne se voit jamais envoyer un avis de rectification. Celui-ci n'a pas la possibilité, au stade administratif, de contester le fondement de la cotisation et les raisons pour lesquelles celle-ci a été enrôlée. En revanche, les contribuables qui reçoivent un avis de rectification peuvent contester la position de l'administration.

A.1.3. A.I. et M.B. précisent ensuite qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 2009 que le législateur n'a pas voulu dispenser l'administration fiscale du respect des règles de procédure. La jurisprudence antérieure aux arrêts précités de la Cour de cassation va d'ailleurs dans le même sens.

A.1.4. Enfin, A.I. et M.B. ne comprennent pas que la phase de l'établissement de l'impôt, clôturée par l'enrôlement, peut se dérouler au mépris des règles de procédure du CIR 1992. Au surplus, l'article 356 du CIR 1992 ne prévoit aucune exception à la prérogative de l'administration fiscale d'établir l'impôt, de sorte que celle-ci doit réparer l'irrégularité commise dans la procédure d'établissement de l'impôt, puisque l'article 356 du CIR 1992 ne l'en dispense pas et que les travaux préparatoires confirment cette obligation.

L'article 356 du CIR 1992 ne peut donc pas conduire un juge à valider une cotisation subsidiaire lorsque l'article 346 du même Code n'a jamais été respecté, le contribuable n'ayant jamais reçu d'avis de rectification.

A.2.1. Le Conseil des ministres retrace tout d'abord l'historique des articles 355 et 356 du CIR 1992 pour démontrer que, si le pouvoir conféré à l'administration d'établir une « nouvelle » cotisation sur la base de l'article 355 du CIR 1992 est limité à une annulation prononcée au stade administratif et non au stade judiciaire, c'est dans le but d'éviter de rallonger la durée des litiges fiscaux. Et le but poursuivi par le législateur, exprimé tant dans les travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999 que dans ceux de la loi du 22 décembre 2009, est précisément d'accélérer la procédure.

A.2.2. Le Conseil des ministres se fonde ensuite sur les arrêts n^{os} 53/2005, 211/2004 et 82/2011 de la Cour pour démontrer qu'il a déjà été jugé que la mesure de la cotisation « nouvelle », prévue à l'article 355 du CIR 1992, et celle de la cotisation « subsidiaire », prévue à l'article 356 du CIR 1992, ne sont pas dénuées de justification raisonnable.

Le constat du juge *a quo* selon lequel le contribuable risque de ne jamais obtenir un avis de rectification ou un avis d'imposition d'office s'oppose dès lors, selon le Conseil des ministres, aux principes de l'article 356 du CIR 1992 que la Cour a jugé légitimes et proportionnés par rapport aux intérêts en cause.

A.2.3. Le Conseil des ministres ajoute que le contribuable est maître du litige et peut décider de soulever un grief susceptible de causer la nullité de la cotisation au stade administratif. Si l'administration annule alors la cotisation initiale au motif qu'elle aurait dû respecter les procédures de rectification ou d'imposition d'office prévues aux articles 346 et 351 du CIR 1992, l'article 355 du CIR 1992 lui permet d'établir une nouvelle cotisation, mais seulement après avoir préalablement adressé un avis de rectification au contribuable.

Il s'ensuit que le défaut relevé par le juge *a quo* n'apparaît nécessairement qu'à un stade plus avancé de la procédure contentieuse. Ainsi, si le législateur n'a pas jugé utile, dans le cas d'une cotisation subsidiaire, de revenir au premier stade de l'imposition, c'est parce que le contribuable pouvait déjà faire valoir ses arguments plus tôt dans la procédure.

A.2.4. Ensuite, le Conseil des ministres précise qu'il est inexact que l'administration aurait le droit de commettre des erreurs de procédure sans aucune conséquence pour elle.

En effet, l'absence d'une décision directoriale et la forclusion rendent impossible l'application de l'article 356 du CIR 1992. Ensuite, la cotisation subsidiaire doit se fonder sur les mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale. Partant, lorsque l'imposition initiale a été annulée pour cause d'arbitraire, une cotisation subsidiaire n'est pas possible si l'arbitraire concerne l'existence de la base imposable ou les éléments d'imposition. Enfin, la cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision du juge, de telle sorte que les intérêts de retard à charge du contribuable ne prennent cours qu'à partir du jugement statuant sur la cotisation subsidiaire.

A.3. Dans le mémoire en réponse, le Conseil des ministres ajoute que le juge refuse d'appliquer l'article 356 du CIR 1992 lorsque le fisc commet volontairement une erreur de procédure dans le but de pouvoir invoquer ultérieurement cet article. Il est donc inexact de soutenir que la jurisprudence de la Cour de cassation a pour effet que le fisc sera incité à ne pas respecter les règles de procédure de l'établissement de l'impôt. En tout état de cause, l'administration est tenue de respecter les règles qui s'imposent à elle.

Ensuite, peu importe que l'article 356 du CIR 1992 impose ou non de transmettre au contribuable l'avis manquant avant le dépôt des conclusions visant à faire valider la cotisation subsidiaire, puisque cela ne change rien au fait qu'il est impossible de revenir au stade initial de l'établissement de l'impôt. Ce mécanisme a d'ailleurs été validé par la Cour dans son arrêt n^o 82/2011 du 18 mai 2011.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.4.1. A.I. et M.B. précisent que si, depuis 1999, les règles applicables au contentieux fiscal sont en principe les mêmes que celles du droit commun, l'article 356 du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la loi du 22 décembre 2009, déroge à ces règles à deux égards.

D'une part, l'article 356 du CIR 1992 permet à une partie de poursuivre les débats après que le juge a prononcé l'annulation de la cotisation, alors que ce jugement devrait définitivement dessaisir le juge du litige, conformément à l'article 19 du Code judiciaire.

D'autre part, le défendeur devient demandeur et *vice versa* au cours de la même instance. Paradoxalement, il s'ensuit qu'aucune indemnité de procédure n'est accordée au contribuable, alors que ce dernier a obtenu l'annulation de la cotisation initiale.

En réalité, l'administration engage une nouvelle instance pour obtenir la validation de la cotisation subsidiaire, ce qui semble contraire à l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 158/2009, dont il résulte que l'article 356 du CIR 1992, interprété en ce sens qu'il permet à l'administration fiscale de soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge dans le cadre d'une nouvelle instance, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.4.2. A.I. et M.B. soulignent encore que le projet de loi de 2009 modifiant l'article 356 du CIR 1992 prévoyait initialement une réouverture des débats pour permettre à l'administration de soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge. C'est en raison du dépôt d'un amendement que l'article 356 du CIR 1992 prévoit finalement qu'une cotisation subsidiaire peut être présentée sans réouverture des débats. Or, la section de législation du Conseil d'État, statuant en urgence, a considéré qu'après l'annulation de la cotisation et la réouverture des débats, toutes les options du droit commun restent ouvertes aux parties, comme, par exemple, celle de faire valoir toutes les objections ou d'introduire des demandes reconventionnelles.

Enfin, selon A.I. et M.B., la référence à l'article 1675/14 du Code judiciaire relatif au règlement collectif de dettes pour justifier un renvoi au rôle de l'affaire après le jugement qui annule la cotisation initiale ne permet pas de justifier la dérogation au principe fondamental de l'article 19 du Code judiciaire. En effet, en cas de règlement collectif de dettes, le magistrat ne vide pas sa saisine par le jugement établissant le plan de règlement de dettes. Seule l'extinction ou la révocation du plan par décision judiciaire a pour effet d'épuiser sa saisine.

L'article 356 du CIR 1992 est dès lors problématique au regard des règles du Code judiciaire. Il organise une voie de recours particulière et inédite, favorable uniquement à l'administration fiscale. Ainsi, en vertu de l'article 356 du CIR 1992, le contribuable qui obtient gain de cause ne dispose pas des mêmes garanties que le justiciable qui obtient gain de cause dans une autre matière et qui voit l'instance clôturée par un jugement définitif.

A.I. et M.B. concluent à l'inconstitutionnalité de l'article 356 du CIR 1992.

A.5.1. Le Conseil des ministres soutient que l'article 356 du CIR 1992 ne déroge pas à l'article 19 du Code judiciaire. La décision d'annulation de la cotisation litigieuse est définitive et lie l'administration par l'autorité de chose jugée. Seul un appel permet de réformer la décision. Par ailleurs, en permettant à l'administration de présenter une cotisation subsidiaire après que la juridiction s'est prononcée sur la nullité de la cotisation initiale, tout en imposant le maintien de l'instance, l'article 356 du CIR 1992 ne déroge pas fondamentalement aux principes d'une procédure judiciaire de droit commun qui autorise les demandes incidentes et les réouvertures de débats.

A.5.2. Le Conseil des ministres précise ensuite que, de toute manière, il résulte de l'article 2 du Code judiciaire qu'il est possible de déroger aux règles qu'il contient.

A.5.3. Par ailleurs, l'existence d'une différence de traitement entre des catégories de personnes, selon qu'elles sont soumises à l'application de telles ou telles règles de procédure n'est pas discriminatoire en soi. Se fondant sur la jurisprudence de la Cour, le Conseil des ministres précise qu'il n'y a de discrimination que s'il y a une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées. Tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce. L'article 356 du CIR 1992 vise à l'accélération de la procédure fiscale, ce qui justifie la présentation de la cotisation subsidiaire au cours de la même instance. Par ailleurs, les droits de la défense sont respectés dans la mesure où la réouverture des débats permet au contribuable de faire valoir ses arguments.

A.6. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres précise que si la procédure fiscale prévue à l'article 356 du CIR 1992 et la procédure civile prévue à l'article 1675/14 du Code judiciaire sont différentes, il n'en reste pas moins qu'elles prévoient toutes les deux un maintien de la saisine du juge dans le temps. L'article 1675/14 du Code judiciaire va même plus loin que l'article 356 du CIR 1992, en ce sens qu'un créancier peut contester ce qui a été décidé au regard de la requête initiale, alors que l'administration fiscale doit tenir compte, lors de la validation de la cotisation subsidiaire, de ce qui a été jugé en ce qui concerne la réalité matérielle des éléments d'imposition. L'article 356 du CIR 1992 ne déroge donc pas à l'article 19 du Code judiciaire.

Le Conseil des ministres conclut à l'absence de discrimination au regard des articles 10 et 11 de la Constitution.

- B -

Quant à la disposition en cause et à son contexte

B.1. Tel qu'il est applicable dans l'affaire devant le juge *a quo*, l'article 356 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : CIR 1992) dispose :

« Lorsqu'une décision du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire. Pendant ce délai de six mois qui suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation, l'administration peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

Si l'administration soumet au juge une cotisation subsidiaire dans le délai de six mois précité, par dérogation à l'alinéa premier, les délais d'opposition, d'appel et de cassation commencent à courir à partir de la signification de la décision judiciaire relative à la cotisation subsidiaire.

Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par le juge, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation du juge.

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision du juge.

Lorsque la cotisation subsidiaire est établie dans le chef d'un redevable assimilé conformément à l'article 357, cette cotisation est soumise au juge par requête signifiée au redevable assimilé avec assignation à comparaître ».

Cette disposition figure sous le titre VII « Établissement et recouvrement des impôts », chapitre VI « Imposition », section I « Délais d'imposition », du CIR 1992.

B.2.1. L'article 356 du CIR 1992 trouve son origine dans l'article 32 de la loi du 20 août 1947 « apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs » (ci-après : la loi du 20 août 1947). Cette disposition a été ultérieurement reprise dans les articles 260 et 261 du CIR 1964, qui constituent actuellement les articles 355 et 356 du CIR 1992.

B.2.2. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 20 août 1947 que l'intention du législateur était « d'éviter que l'État ne soit privé d'impôts légitimement dus, mais dont le titre d'établissement a été, à la suite de réclamations et recours, en tout ou en partie annulé par des décisions qui ne sont intervenues définitivement qu'après l'expiration du délai légal fixé pour l'établissement des impôts » (*Doc. parl.*, Chambre, 1946-1947, n° 59, p. 24).

Par conséquent, « lorsque l'Administration a commis une erreur dans l'application des lois, la juste répartition des charges fiscales ne doit pas en être influencée, sauf si le contribuable a acquis le bénéfice de la forclusion » (*Doc. parl.*, Chambre, 1946-1947, n° 59, pp. 24-25). En effet, il eût été injuste vis-à-vis de la collectivité que l'État soit privé des cotisations qui lui sont légitimement dues « par suite de l'interprétation erronée, quoique compréhensible, du fonctionnaire taxateur », c'est-à-dire « qu'à la faveur d'une erreur d'appréciation un contribuable puisse éluder l'impôt qu'il doit légitimement » (*Doc. parl.*, Chambre, 1946-1947, n° 407, p. 58).

B.3.1. Depuis la réforme de la procédure fiscale instaurée, entre autres, par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale (ci-après : la loi du 15 mars 1999),

l'administration fiscale ne peut soumettre une cotisation subsidiaire que dans les cas où c'est une juridiction qui a annulé la cotisation initiale pour une cause autre que la prescription (article 356 du CIR 1992). La possibilité d'établir une nouvelle cotisation est quant à elle réservée aux cas dans lesquels la cotisation initiale a été annulée par l'administration même (article 355 du CIR 1992).

B.3.2. Lors des travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999, le ministre a déclaré en commission :

« l'article 356 du CIR 1992 permet à l'administration d'agir en tenant compte en cours d'instance de l'évolution des débats. Plutôt que de procéder à l'annulation pure et simple de la cotisation et de recommencer entièrement la procédure administrative (taxation, recours éventuel devant le directeur des contributions), l'administration soumet à l'appréciation de la juridiction saisie une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et basée sur des éléments de fait et de droit corrects et susceptibles de rencontrer l'accord des parties.

Cette procédure ne comporte aucun effet négatif pour le contribuable. Au contraire, elle permet de mettre fin plus rapidement au litige, qu'il soit pendant devant le tribunal de première instance ou la cour d'appel.

[...]

Cet article précise que la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation du juge est établie à charge du même redevable et ne peut porter que sur tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale, étant entendu que cette nouvelle cotisation s'accompagne d'une justification susceptible de rencontrer l'assentiment du juge » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/17, pp. 52-53).

B.3.3. Le texte en projet de l'article 356 CIR 1992 a finalement été remplacé par la voie d'un amendement du gouvernement, justifié comme suit :

« il y a lieu d'adapter le texte de l'article 356, CIR 92, de manière à faire clairement apparaître que la juridiction saisie est tenue de statuer sur la cotisation subsidiaire que l'administration peut soumettre à son appréciation.

Il convient en effet d'assurer le respect du principe de l'égalité des citoyens devant les charges publiques » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/7, p. 3).

Au sujet de cet amendement, le ministre a déclaré, en commission des Finances et Affaires économiques :

« le but poursuivi [...] est d'accélérer la procédure. Que l'on soit devant le tribunal de première instance ou devant la cour d'appel, si le tribunal ou la cour considère que la cotisation est nulle, il ou elle rend un jugement interlocutoire. À ce moment-là, l'administration, plutôt que de recommencer la procédure à zéro en enrôlant une nouvelle cotisation, soumettra une cotisation subsidiaire à l'appréciation du tribunal. Le fil rouge de tous les amendements déposés par le gouvernement est provoquer une accélération maximale de la procédure de manière à ce que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible.

[...]

L'idée présente derrière les amendements est d'avancer de manière irréversible. Lorsque la juridiction saisie prononce la nullité de l'imposition, l'administration doit soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation de la juridiction saisie du litige. L'idée est de créer vraiment un court-circuit pour accélérer la procédure et faire en sorte que la décision devienne définitive, soit pour, soit contre l'administration.

[...] il faut pour appliquer la nouvelle disposition que le juge considère que la cotisation est nulle en rendant un jugement interlocutoire. À ce moment, il invite l'administration à corriger son travail en introduisant une cotisation subsidiaire à son appréciation, ainsi il aura fait éliminer la nullité qui affecte la cotisation initiale. Finalement, ce système de ' cliquets ' permet d'aboutir à une décision qui est toujours plus rapidement définitive qu'avant. Par la cotisation subsidiaire, la nullité qui affectait la cotisation initiale est en quelque sorte purgée » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/11, pp. 161-162).

B.4.1. L'article 356 du CIR 1992 a été remplacé une nouvelle fois par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales (ci-après : la loi du 22 décembre 2009). Depuis lors, la disposition en cause prévoit un délai de six mois à dater de la décision judiciaire prononçant l'annulation de la cotisation initiale dans lequel l'administration fiscale peut soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge.

B.4.2. La loi du 22 décembre 2009 fait suite à l'arrêt n° 158/2009 du 20 octobre 2009 de la Cour, par lequel elle a jugé :

« B.6.2. [...] dans l'interprétation selon laquelle la cotisation subsidiaire peut, dans le cadre d'une nouvelle procédure, être soumise en dehors de tout délai au juge qui a annulé la cotisation initiale, la disposition en cause viole le principe d'égalité et de non-discrimination, de sorte que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

B.7.1. Toutefois, la disposition en cause est susceptible de recevoir une autre interprétation. Ainsi qu'il a été constaté en B.4.1, l'administration fiscale peut également soumettre la cotisation subsidiaire précitée au juge pendant l'instance au cours de laquelle il est statué sur la nullité de la cotisation initiale. Il ressort des travaux préparatoires qu'il s'agit de l'interprétation que le législateur de 1999 avait en vue :

[...]

B.7.2. Si l'administration fiscale fait usage de la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire au cours du litige initial, elle doit le faire dans un délai déterminé, à savoir avant la clôture des débats. Étant donné que, dans cette hypothèse, l'affaire reste pendante devant le juge, qui doit prendre en considération le principe général selon lequel une décision définitive doit être prise dans un délai raisonnable, il est justifié que la disposition en cause ne prévoient aucun délai de forclusion pour l'administration fiscale.

B.7.3. Dans cette interprétation, le principe d'égalité et de non-discrimination n'étant pas violé, la question préjudicielle appelle une réponse négative ».

B.4.3. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 2009 que, depuis l'adoption de la loi du 20 août 1947, l'objectif poursuivi est d'« éviter que l'État ne soit privé d'impôts légitimement dus, mais dont le titre d'établissement a été, à la suite de réclamations et recours, en tout ou partie annulé par des décisions qui ne sont intervenues définitivement qu'après l'expiration du délai légal fixé pour l'établissement des impôts ». [...] C'est pourquoi l'État est autorisé « à imposer valablement le contribuable à raison du montant des impôts que celui-ci doit légitimement et ce, quelles que soient les circonstances, le cas de forclusion excepté. [...] » (*Doc. parl., Chambre, 2009-2010, DOC 52-2310/001 et DOC 52-2311/001, p. 29*).

Il a également été précisé :

« Conformément au jugement de la Cour constitutionnelle, l'article 356, CIR 92 stipule explicitement que lorsque le tribunal de première Instance ou la Cour d'appel prononce la nullité d'une imposition, le tribunal ou la Cour prononce un jugement interlocutoire ou un arrêt intermédiaire. À partir de ce moment, l'Administration peut, plutôt que de recommencer la procédure de zéro, soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du même tribunal ou à la même Cour. De cette manière, nous œuvrons également à rendre le procès plus économique en ce sens que l'imposition est rendue définitive plus rapidement.

Ceci implique qu'il convient d'invoquer immédiatement toutes les contestations de fait et tous les moyens juridiques dès lors que la Cour d'appel prononce la nullité d'une imposition. Si la Cour d'appel était amenée à rejeter l'imposition subsidiaire, l'administration n'a alors plus de possibilité pour défendre son imposition. Un recours en Cassation reste toutefois possible.

Un délai de six mois après réouverture des débats est accordé à l'administration qui doit, dans le cas où la procédure de taxation est entachée d'une violation de forme, réparer le vice constaté par le juge et qui a entraîné l'annulation de la cotisation.

La Cour de cassation a déjà souligné antérieurement que si les cotisations subsidiaires s'appuient sur les mêmes éléments que les cotisations annulées et que ces dernières sont enrôlées après l'envoi d'un avis de rectification régulier, il est déclaré que les cotisations subsidiaires ne sont pas subordonnées à l'envoi d'un nouvel avis de rectification (Cass., 18.6.1959, Cambier, Bull. 360, p. 118), avec la conséquence que si l'avis de rectification (ou l'avis d'imposition d'office) n'a pas été régulièrement notifié au redevable, l'administration doit corriger l'illégalité constatée par le juge.

[...]

Un délai de six mois est donc nécessaire pour que l'administration puisse exécuter ces différentes tâches et que les droits de défense du contribuable soient respectés dans la procédure de taxation qui précède l'enrôlement. Bien évidemment, le contribuable ou redevable assimilé qui ne disposent plus d'un droit de réclamation, pourront faire valoir leurs griefs ou observations dans le cadre de leurs conclusions devant le juge saisi » (*ibid.*, pp. 31-32).

B.4.4. Le texte de l'article 356 du CIR 1992, alors en projet, a finalement été remplacé par la voie d'un amendement, justifié comme suit :

« il est préféré de recourir à une technique déjà prévue dans le code judiciaire en matière de ' médiation de dettes ' (art. 1675/14, § 2, CJ), à savoir qu'après jugement qui prononce l'annulation de la cotisation contestée pour une cause autre que la prescription, l'affaire reste inscrite au rôle pendant six mois. Pendant cette période, l'administration peut réparer le vice de procédure constaté par le juge et enrôler une cotisation subsidiaire dont le recouvrement est postposé jusqu'à décision du juge, celui-ci devant apprécier la validité de cette nouvelle cotisation qui doit être établie sur la base des mêmes éléments d'imposition que la cotisation annulée antérieurement.

[...]

Si l'administration ne soumet pas de cotisation subsidiaire pendant ce délai de six mois, il va de soi qu'elle perd le droit de soumettre une cotisation sur le pied de l'article 356, CIR 92. Par contre, si elle soumet une cotisation pendant ce délai, il faut attendre que le juge se prononce sur cette cotisation subsidiaire pour pouvoir, après signification, introduire un recours contre les deux jugements.

[...]

Lorsque l'administration doit soumettre une cotisation dans le délai de six mois, elle revient devant le juge simplement par le dépôt de conclusions (qui valent d'ailleurs signification) sans autre formalisme. Il va de soi qu'un débat contradictoire devra se rouvrir devant le juge [qui] doit se prononcer sur la validité de cette nouvelle cotisation. [...] » (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2311/002, pp. 2-3; *Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2310/003, p. 13).

B.5. Répondant à une question parlementaire, le ministre compétent a encore précisé :

« Un commentaire sur cette nouvelle loi fut porté à la connaissance des services des contributions dans une instruction du 14 janvier 2010.

L'accent y est mis sur le fait que, avant d'introduire l'affaire, la faute de procédure à la base de l'annulation de la cotisation doit être réparée, conformément aux prescriptions des articles 346, 351 et 352*bis*, CIR 92 » (Question parlementaire n° 204 du 28 décembre 2009, Chambre, 2009-2010, *Questions et réponses* n° 94 du 15 février 2010, p. 357).

B.6. Enfin, par ses deux arrêts visés par la première question préjudicielle, la Cour de cassation a jugé, à propos de l'article 356 CIR 1992 :

« Il ressort de ces dispositions, qui tendent à éviter une nouvelle procédure et à obtenir par une procédure accélérée une décision sur l'impôt dû, que le pouvoir de l'administration se limite à l'établissement d'une cotisation subsidiaire, sans qu'elle puisse se prononcer sur son caractère exécutoire, et que c'est le juge qui statue sur la légalité et le fondement de l'imposition.

Il s'ensuit que, par dérogation aux articles 298, § 1er, et 304, § 1er, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 133, alinéa 1er, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, l'administration n'est tenue ni de rétablir l'irrégularité ni d'enrôler la cotisation subsidiaire, mais qu'il suffit de soumettre cette cotisation à l'appréciation du juge, conformément à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Le moyen, qui se fonde sur la prémisse que la requête signifiée au contribuable doit être précédée de la réparation de la faute de procédure qui a donné lieu à l'annulation judiciaire de l'imposition primitive et de l'enrôlement de la cotisation subsidiaire, manque en droit » (Cass., 13 février 2015, F.13.0150.N).

« Il ressort de ces dispositions qui tendent à éviter d'introduire une procédure tout à fait nouvelle et à obtenir au moyen d'une procédure accélérée une décision sur le caractère dû de l'impôt, que la compétence de l'administration est limitée à établir la cotisation subsidiaire sans qu'elle puisse se prononcer sur son caractère exécutoire et que c'est le juge qui se prononce sur la légalité et le bien-fondé de la cotisation.

Il s'ensuit aussi qu'en dérogation aux articles 298, § 1er, et 304, § 1er, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 133, alinéa 1er, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, l'administration n'est pas tenue d'enrôler cette cotisation ou de reprendre la procédure de taxation mais peut se limiter à soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge, conformément à l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992. Soumettre la cotisation subsidiaire au juge, avec la possibilité pour le contribuable de se défendre au cours d'une procédure judiciaire contradictoire, garantit suffisamment les droits de la défense de ce dernier.

Contrairement à ce qu'invoque le moyen, il ne ressort pas de l'article 356, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 que lorsque la cotisation primitive a été annulée par le juge en raison de la motivation insuffisante de l'avis de modification, l'administration est tenue de reprendre la procédure de taxation et de rectifier l'irrégularité en faisant précéder la cotisation subsidiaire d'un nouvel avis de rectification dans le délai précité de six mois.

Le moyen, qui est fondé sur un soutènement contraire, manque en droit » (Cass., 26 novembre 2015, F.14.0077.N).

Quant à la première question préjudicielle

B.7.1. Par la première question préjudicielle, la Cour est invitée à se prononcer sur la compatibilité de l'article 356 du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle cette disposition ne comporte pas d'obligation, pour l'administration fiscale, de réparer le vice ayant justifié l'annulation de la cotisation initiale par le juge avant de soumettre une cotisation subsidiaire à ce dernier.

Plus précisément, la question préjudicielle porte sur la différence de traitement entre, d'une part, les contribuables ayant reçu un avis de rectification ou une notification d'imposition d'office, ce qui leur permet de bénéficier, avant l'établissement de l'imposition, d'un débat contradictoire quant à la légalité de l'imposition et de garanties procédurales et, d'autre part, les contribuables n'ayant reçu cet avis ou cette notification ni lors de la procédure administrative, ni lors de la procédure judiciaire, ou l'ayant reçu mais de manière irrégulière, ce qui revient à les priver de ces mêmes garanties. Cette seconde catégorie de contribuables ne peut faire valoir ses arguments que lors d'un débat judiciaire relatif à la légalité de la cotisation subsidiaire, uniquement sur la base des écrits de procédure échangés devant le juge et sans disposer de l'information concrète et chiffrée relative à l'imposition avant le redressement.

B.7.2. Le vice ayant justifié l'annulation de la cotisation initiale dans l'affaire pendante devant le juge *a quo* étant un vice affectant la procédure de taxation, en l'occurrence l'illégalité de la notification de l'avis de rectification et de la notification de l'imposition d'office, la Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.8. La différence de traitement entre certaines catégories de personnes qui découle de l'application de règles procédurales différentes dans des circonstances différentes n'est pas discriminatoire en soi. Il ne pourrait être question de discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles de procédure entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

B.9. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 20 août 1947, de la loi du 15 mars 1999 et de la loi du 22 décembre 2009, exposés respectivement en B.2.2, B.3.2 et B.4.3, qu'en ne permettant plus à l'administration fiscale d'enrôler une nouvelle cotisation lorsque la cotisation primitive a été annulée par une décision judiciaire, mais en lui imposant, dans ce cas, de soumettre une cotisation subsidiaire directement au juge qui a prononcé l'annulation, le législateur a poursuivi un double objectif.

Il a d'abord veillé à sauvegarder les intérêts du Trésor et à garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, en évitant qu'un contribuable puisse échapper, uniquement en raison d'un vice de procédure survenu lors de la procédure de taxation, à l'impôt légalement dû. En effet, lorsque l'impôt est dû conformément à la loi, l'établissement d'une cotisation constitue, dans le chef de l'administration, une obligation qui permet de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale.

Ensuite, depuis la réforme de la procédure fiscale en 1999, le législateur a veillé à accélérer au maximum la procédure fiscale, afin que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible, soit pour, soit contre l'administration.

De tels objectifs sont légitimes.

B.10. Par son arrêt n° 82/2011 du 18 mai 2011, la Cour, invitée à statuer sur la différence de traitement créée par la loi du 15 mars 1999 entre les cas dans lesquels l'administration peut établir une nouvelle cotisation et les cas dans lesquels elle peut soumettre une cotisation subsidiaire au juge, a jugé :

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

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

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

B.11. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation que l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 n'exige pas que l'administration rétablisse l'irrégularité ou enrôle la cotisation subsidiaire, mais qu'il lui suffit de soumettre cette cotisation à l'appréciation du juge et que le dépôt des conclusions ne doit être précédé ni de la réparation du vice de procédure qui a donné lieu à l'annulation judiciaire de l'imposition primitive, ni de l'enrôlement de la cotisation subsidiaire.

B.12.1. Certes, les travaux préparatoires relatifs à la disposition en cause, énoncés en B.4.3 et B.4.4, indiquent que l'administration devrait réparer l'irrégularité constatée par le juge, avant de soumettre la cotisation subsidiaire à ce dernier.

B.12.2. Toutefois, il ne peut se déduire du texte même de l'article 356 du CIR 1992 qu'avant d'établir une cotisation subsidiaire, l'administration est tenue de réparer l'irrégularité commise. Il ne ressort pas davantage du texte de cet article que la procédure de taxation devrait être recommencée à partir du moment où l'irrégularité qui a entraîné la nullité primitive a été commise par l'administration, et cet article ne prévoit pas davantage que la cotisation subsidiaire doit être enrôlée par l'administration. L'article 356 impose uniquement à l'administration de soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du tribunal, par voie de conclusions.

B.12.3. Par ailleurs, imposer à l'administration fiscale de réparer préalablement à la soumission de la cotisation subsidiaire l'irrégularité commise irait à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, tels qu'ils ont été énoncés en B.9.

B.12.4. Enfin, comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 82/2011 du 18 mai 2011, la mesure ne limite pas de manière disproportionnée les droits du contribuable, dès lors que l'établissement d'une cotisation subsidiaire est exclu lorsque la violation de la règle légale concerne le délai de prescription et que la cotisation doit être établie au nom du même contribuable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.

Par ailleurs, comme la Cour a jugé par le même arrêt, lorsque le litige est porté devant le juge fiscal, la cotisation primitive a antérieurement fait l'objet d'une réclamation administrative, de sorte que le contribuable a déjà eu l'occasion de faire valoir ses arguments devant le directeur des contributions d'abord, et devant la juridiction saisie ensuite. Celle-ci a eu connaissance du dossier et des arguments des parties et a annulé la cotisation primitive. Il est justifié de prévoir, dans un souci d'accélération et de rationalisation de la procédure, que la même juridiction se prononce aussi rapidement sur la cotisation subsidiaire, sans qu'il soit nécessaire de passer à nouveau par une étape administrative. À cet égard, il revient à l'administration, à l'occasion du débat contradictoire qui a lieu devant le juge à la suite du dépôt des conclusions relatives à la cotisation subsidiaire, de fournir les justifications nécessaires à la validation par le juge de la cotisation subsidiaire, en ce compris les éléments chiffrés qui figurent dans l'avis de rectification ou dans l'avis d'imposition d'office. Le contribuable concerné peut ainsi directement faire valoir ses griefs contre la cotisation subsidiaire devant un juge qui a déjà connaissance de sa situation.

B.13. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.14. Par la seconde question préjudicielle, la Cour est invitée à se prononcer sur la compatibilité de l'article 356 du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cette disposition prive de sa nature de procès civil, régi par le droit judiciaire commun, la

procédure en validation de la cotisation subsidiaire, et en ce qu'elle permet à l'administration fiscale de faire renaître une instance pourtant éteinte par un jugement définitif, de changer l'objet de l'instance et de permuter le rôle procédural de l'administration fiscale, celle-ci ayant vu son titre annulé par voie judiciaire.

B.15. L'un des objectifs généraux de la réforme de la procédure fiscale opérée par la loi du 15 mars 1999 était d'investir le juge judiciaire de la compétence de connaître des litiges en matière fiscale « avec application en principe du droit commun de la procédure, à savoir le Code judiciaire, à moins que ne soient prévues des règles particulières, différentes en raison de la nature des litiges et/ou d'un souci de simplification des règles de procédure » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/1 et n° 1342/1, p. 2).

B.16. L'article 356 du CIR 1992 institue une procédure spécifique pour permettre à l'administration fiscale de soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge, en vue de sa validation, par simple dépôt de conclusions à la suite de l'annulation de la cotisation initiale par le même juge. À cet effet, l'affaire reste « inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire ». Pendant cette période, les délais d'opposition, d'appel ou de cassation sont suspendus.

B.17. Cette procédure spécifique, qui déroge à la procédure de droit commun, n'est pas discriminatoire en soi. La procédure spécifique visée par la disposition en cause, qui commande qu'il soit statué sur la cotisation initiale à la demande du contribuable, dans un premier temps, et sur la cotisation subsidiaire à la demande de l'administration, dans un second temps, est justifiée par la volonté du législateur d'assurer la perception et le recouvrement des impôts légitimement dus, même si une erreur s'est produite lors de la procédure de taxation, et de garantir la célérité de la procédure d'imposition.

Le législateur a raisonnablement pu instituer une telle procédure dérogatoire au droit commun pour atteindre ces objectifs.

B.18. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales, ne viole pas les articles 10 et 11 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 7 février 2019.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

F. Daoût