

Numéro du rôle : 7259
Arrêt n° 27/2021 du 25 février 2021

ARRÊT

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 346 du Code des impôts sur les revenus de 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège, division Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et L. Lavrysen, et des juges T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, J. Moerman et M. Pâques, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 30 septembre 2019, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 9 octobre 2019, le Tribunal de première instance de Liège, division Liège, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 346 du CIR/92 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il n'impose pas à l'administration fiscale d'envoyer au contribuable, dans le cadre de la détermination du taux à appliquer à un revenu imposable distinctement en application de l'article 171, 5°, a, du CIR/92, un avis précisant le taux ainsi que l'année qui seront retenus et les motifs pour lesquels ce choix a été opéré, alors que cette même disposition impose à l'administration de faire connaître 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 ou admis par écrit en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification, dans la mesure où cette disposition est destinée à protéger le contribuable en lui permettant de connaître la position de l'administration préalablement à l'enrôlement et, le cas échéant, de présenter ses observations ou de marquer son accord en connaissance de cause sur cette position ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Luc de Lamalle, assisté et représenté par Me P. Destrée, avocat au barreau de Liège;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège.

Par ordonnance du 9 décembre 2020, 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 13 janvier 2021 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 13 janvier 2021.

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*

Luc de Lamalle, ingénieur-conseil, est licencié en 2013. La même année, il entame une activité d'ingénieur-conseil à titre d'indépendant.

En 2015, Luc de Lamalle perçoit une indemnité de préavis pour son licenciement. Il mentionne cette somme comme revenu imposable distinctement dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques relative à l'exercice d'imposition 2016.

L'administration fiscale applique à cette somme un taux d'imposition de 44,40 %, qui correspond au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de Luc de Lamalle pour l'année 2012, celle-ci étant considérée par l'administration comme la dernière année, antérieure au paiement de l'indemnité de préavis, pendant laquelle Luc de Lamalle a eu une activité professionnelle normale.

Luc de Lamalle conteste ce taux en estimant que l'année 2014, et non l'année 2012, doit être considérée comme l'année de référence. Il introduit en conséquence une réclamation auprès de l'administration fiscale et ensuite, en raison de l'échec de celle-ci, une procédure devant le Tribunal de première instance de Liège, division Liège. C'est dans le cadre de cette procédure que le juge *a quo* sursoit à statuer pour poser la question préjudicielle citée plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Luc de Lamalle fait valoir qu'il ne se serait pas aperçu du fait que l'administration fiscale lui a appliqué un taux d'imposition moyen calculé sur la base de ses revenus de l'année 2012, si son expert-comptable ne s'était pas livré à un examen attentif et *a posteriori* du calcul de l'impôt. L'administration fiscale a appliqué un taux sans la moindre discussion avant d'enrôler la cotisation. Or, dans l'hypothèse où l'administration aurait estimé qu'un revenu déclaré relevait en réalité d'une autre case de la déclaration fiscale que celle qui avait été choisie par le contribuable, elle aurait dû lui envoyer un avis de rectification avant l'enrôlement. Dans l'hypothèse rencontrée en l'espèce, en revanche, la seule voie qui s'est offerte au contribuable était celle de l'introduction d'une réclamation administrative. Ce système manque de transparence puisqu'il a pour effet que l'administration fiscale ne doit motiver ni l'ajout dans la déclaration fiscale d'un élément de taxation important, ni le choix du taux d'imposition.

A.2.1. Le Conseil des ministres observe, à titre liminaire, que, comme l'a constaté le juge *a quo*, l'administration fiscale a parfaitement respecté la disposition en cause, puisqu'en l'espèce, aucune rectification n'a été, et ne devait être, proposée au contribuable. La disposition en cause concerne la rectification de la déclaration d'impôt, et non pas le calcul de l'impôt. Le législateur n'impose pas à l'administration fiscale de détailler, voire de motiver, le calcul de l'impôt, préalablement à l'enrôlement. Une telle information préalable à l'enrôlement n'est pas davantage prévue pour tout calcul d'impôt effectué sur la base d'une déclaration non rectifiée. Les contribuables concernés disposent toutefois d'un droit de contestation ultérieur.

A.2.2. Le Conseil des ministres soutient à titre principal que la Cour n'est pas compétente pour répondre à la question préjudicielle. En effet, la Cour est interrogée sur le fait que le législateur n'impose pas à l'administration fiscale d'envoyer une proposition préalable au calcul de l'impôt qui s'applique à un revenu imposable distinctement, et donc sur le silence du législateur quant à la manière dont l'administration calculera effectivement l'impôt sur un revenu taxable distinctement. La question préjudicielle est donc relative à l'exercice même du pouvoir souverain qui a été dévolu au législateur, ce sur quoi la Cour ne peut pas se prononcer.

A.2.3. Le Conseil des ministres estime, à titre subsidiaire, que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Tout d'abord, la question n'identifie ni les catégories de personnes distinctes qui se verraient appliquer un traitement identique, ni les catégories de personnes semblables qui se verraient appliquer un traitement différencié.

Ensuite, il peut se déduire de la question préjudicielle qu'elle viserait, d'une part, les contribuables qui ont correctement déclaré des revenus imposables distinctement et qui ne se sont donc pas vus adresser un avis préalable de rectification d'impôts et, d'autre part, les contribuables auxquels l'administration a proposé une rectification des revenus déclarés et qui reçoivent dès lors un avis de rectification. Ces deux catégories de personnes ne sont

pas comparables. Il y a, d'une part, des contribuables dont la déclaration est modifiée et, d'autre part, des contribuables dont la déclaration ne l'est pas. La disposition en cause ne prévoit, à juste titre, de procédure obligatoire d'information préalable que pour les contribuables dont les revenus déclarés sont modifiés par l'administration. Les deux catégories de personnes bénéficient des mêmes droits de la défense ouvrant un recours administratif, voire deux instances de recours judiciaires.

Enfin, si on considère être en présence d'une seule catégorie de personnes, à savoir celle de tous les contribuables assujettis à l'impôt sur les revenus, ceux-ci ne se voient pas pour autant appliquer un traitement identique, puisqu'une procédure spécifique se justifie uniquement pour les contribuables dont les revenus déclarés donnent lieu à une modification.

A.2.4. À titre encore plus subsidiaire, le Conseil des ministres avance que la mesure en cause est objectivement et raisonnablement justifiée. La procédure administrative préalable tend uniquement à informer le contribuable de la rectification qui est envisagée quant à sa déclaration afin de lui permettre de connaître et d'accepter ou de contester ladite rectification avant tout enrôlement. Étant donné qu'en l'espèce, le contribuable n'a pas vu sa déclaration être modifiée, il n'est pas possible d'apprécier si le but de la disposition en cause est atteint. Par ailleurs, il faut tenir compte de la présomption d'exactitude inhérente à la déclaration d'impôt. L'information préalable est due au renversement de la charge de la preuve : si l'administration souhaite modifier la déclaration, elle doit dûment motiver cette proposition qui remet en cause la présomption d'exactitude de la déclaration. Le fait qu'une déclaration non modifiée ne peut faire l'objet que d'un enrôlement conforme à la déclaration, même lorsqu'elle est tardive, est une garantie pour le contribuable et constitue une simplification administrative. Par ailleurs, les cours et tribunaux n'estiment pas nécessaire qu'un avis préalable à l'enrôlement soit adressé au contribuable lorsque l'administration réduit la base imposable.

En outre, le taux d'imposition, les accroissements d'impôts et l'année de référence ne font pas partie des revenus ou des autres éléments visés par la disposition en cause. Ainsi, la jurisprudence de la Cour de cassation en matière d'accroissement d'impôts permet de déduire que ces trois éléments ne sont pas des revenus modifiables devant faire l'objet d'un avis préalable à l'enrôlement. En toute hypothèse, le taux distinct appliqué, qui renseigne l'année de référence, est indiqué dans l'avertissement-extrait de rôle qui est adressé au contribuable. Ces éléments lui permettent à suffisance de contester le taux qui lui est appliqué. Les droits du contribuable sont garantis et sont les mêmes pour tous les contribuables dont les revenus déclarés n'ont pas été modifiés.

Enfin, la différence de traitement résultant de l'application de procédures préalables différentes n'entraîne pas de limitation disproportionnée des droits des contribuables. Ceux-ci peuvent agir en connaissance de cause puisque le taux effectivement appliqué leur est communiqué. Ils n'ont pas droit à ce qu'une procédure préalable spécifique soit organisée pour eux, alors que l'administration ne rectifie aucun revenu.

Le Conseil des ministres conclut que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

- B -

B.1. L'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il était applicable lors de l'exercice d'imposition 2016, dispose :

« Lorsque l'administration estime devoir rectifier les revenus nets et les autres éléments que le contribuable a soit mentionnés dans une déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311 ou aux dispositions prises en exécution de l'article 312, 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 342, § 1er, alinéa premier, 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 du troisième jour ouvrable qui suit 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.

Les alinéas précédents sont également applicables aux revenus et autres éléments qui sont repris dans la proposition de déclaration simplifiée visée à l'article 306, lorsque ladite proposition de déclaration simplifiée, complétée par les éléments qui ont été communiqués par le contribuable dans le délai mentionné à l'article 306, § 3, est inexacte ou incomplète ou lorsque l'Administration marque son désaccord sur les remarques dont le contribuable lui fait part dans le délai de l'article 306, § 3.

Au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation, l'administration fait connaître au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les observations que celui-ci a formulées conformément à l'alinéa 3 du présent article, et dont elle n'a pas tenu compte, en indiquant les motifs qui justifient sa décision ».

B.2. La question préjudicielle porte sur la compatibilité de l'article 346 du CIR 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il n'impose pas à l'administration fiscale d'envoyer au contribuable qui déclare des revenus imposables distinctement en application de l'article 171, 5°, a), du CIR 1992, un avis motivé quant à l'année de référence retenue par elle pour déterminer le taux d'imposition de ces revenus, ce qui permettrait au contribuable de formuler des observations ou de marquer son accord sur la position de l'administration avant le calcul de l'impôt.

B.3. L'article 171, 5°, a), du CIR 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2016, dispose :

« Par dérogation aux articles 130 à 145 et 146 à 156, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt Etat afférent aux autres revenus, est supérieur à l'impôt calculé conformément aux articles précités et afférent aux revenus visés aux articles 17, § 1er, 1^o à 3^o et 90, 6^o et 9^o, et aux plus-values sur valeurs et titres mobiliers imposables sur base de l'article 90, 1^o, majoré de l'impôt Etat afférent à l'ensemble des autres revenus imposables :

[...]

5^o au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale qui est déterminé sur base de l'impôt dû en application des articles 130 à 145 et 146 à 154, diminué des réductions d'impôt visées aux articles 145¹ à 145¹⁶, 145²⁴, 145²⁶, 145²⁸, 145³² à 145³⁵ et 154*bis* :

a) les indemnités payées contractuellement ou non, ensuite de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail ».

B.4.1. Le Conseil des ministres excipe de l'incompétence de la Cour pour connaître de la question préjudicielle en ce que la Cour serait invitée à se prononcer sur une lacune législative.

B.4.2. En vertu de l'article 142, alinéa 2, de la Constitution et de l'article 26, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la Cour est compétente pour statuer, à titre préjudiciel, sur les questions relatives à la violation par une loi, un décret ou une règle visée à l'article 134 de la Constitution, des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'autorité fédérale, des communautés et des régions, des articles du titre II (« Des Belges et de leurs droits ») et des articles 143, § 1er, 170, 172 et 191 de la Constitution.

En vertu de ces dispositions, la Cour est compétente pour vérifier si une lacune dans la législation est compatible notamment avec les articles 10 et 11 de la Constitution, indépendamment de savoir s'il appartient au législateur ou, le cas échéant, au juge *a quo* de mettre fin à l'inconstitutionnalité éventuellement constatée.

L'exception est rejetée.

B.5.1. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution constitue une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.6. La question préjudicielle invite la Cour à comparer deux catégories de contribuables à savoir, d'une part, les contribuables qui déclarent un revenu imposable distinctement, visé par l'article 171, 5°, a), du CIR 1992, et auxquels l'administration fiscale ne doit pas envoyer un avis motivé quant au taux et à l'année de référence retenus pour le calcul de l'impôt dû et, d'autre part, les contribuables auxquels l'administration fiscale doit envoyer un avis de rectification motivé dans lequel elle fait connaître les revenus et autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit par les contribuables. Les contribuables relevant de la première catégorie ne se voient pas offrir de possibilité de contester le calcul de l'impôt avant son enrôlement, tandis que les contribuables appartenant à la seconde catégorie peuvent faire valoir leurs observations avant l'établissement de la cotisation, dans un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis motivé.

B.7.1. Le Conseil des ministres soutient que les deux catégories de contribuables ne sont pas comparables au regard de la disposition en cause.

B.7.2. Il ne faut pas confondre différence et non-comparabilité. Les procédures différentes que l'administration fiscale doit suivre peuvent certes constituer un élément dans l'appréciation du caractère raisonnable et proportionné d'une différence de traitement qui concerne les contribuables impliqués dans ces procédures, mais elles ne sauraient suffire pour conclure à la non-comparabilité de ces contribuables, au risque de vider de sa substance le contrôle exercé au regard du principe d'égalité et de non-discrimination.

B.8.1. La disposition en cause organise la procédure que doit suivre l'administration fiscale lorsqu'elle 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 307 à 311 du CIR 1992 ou aux dispositions prises en exécution de l'article 312 du même Code, soit admis par écrit.

Dans le cadre de cette procédure, l'administration est tenue d'envoyer, préalablement au calcul de l'impôt, un avis de rectification motivé dont le but est de permettre au contribuable de répondre aux motifs invoqués par l'administration, c'est-à-dire de présenter ses observations ou de marquer son accord en connaissance de cause sur l'imposition envisagée (Cass., 14 mai 2010, F.08.0051.F/7; Cass., 15 octobre 1963, *Bull.* 414, p. 2342; Cass., 17 décembre 1963, *Bull.* 411, p. 1792).

B.8.2. Comme il ressort du mémoire du Conseil des ministres, l'envoi au contribuable d'un avis de rectification motivé est justifié par le fait qu'en estimant devoir rectifier les revenus et autres éléments que le contribuable a déclarés ou admis par écrit, l'administration met en cause la force probante attachée à ces revenus ou éléments, qui est fondée sur une présomption d'exactitude.

B.9. L'hypothèse dans laquelle la disposition en cause trouve à s'appliquer est significativement différente de la situation soumise au juge *a quo*.

Dans l'hypothèse d'un revenu imposable distinctement, visé par l'article 171, 5°, a), du CIR 1992, l'administration détermine l'impôt en calculant le taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale. Le calcul de ce taux est effectué sans que l'administration fiscale ne rectifie les revenus et les éléments déclarés par le contribuable, et donc sans mettre en cause leur force probante. S'agissant du procédé normal de calcul de tout impôt, il est justifié que le contribuable ne se voit pas offrir la possibilité de contester l'impôt avant son enrôlement.

L'absence de possibilité donnée au contribuable de contester un impôt sur un revenu imposable distinctement avant son enrôlement est compensée suffisamment par la possibilité qui lui est offerte de vérifier, éventuellement avec l'aide d'un professionnel, sur la base de l'avertissement-extrait de rôle, l'impôt calculé par l'administration sur un revenu imposable distinctement, visé par l'article 171, 5°, a), du CIR 1992. En cas de désaccord, l'administré peut introduire une réclamation auprès de l'administration fiscale, voire une procédure devant le juge judiciaire.

B.10. La différence de traitement entre le contribuable dont l'administration calcule l'impôt sur un revenu imposable distinctement, visé par l'article 171, 5°, a), du CIR 1992 et le contribuable dont l'administration estime devoir rectifier les revenus et les éléments déclarés ou admis par écrit, est dès lors objectivement et raisonnablement justifiée.

B.11. En conséquence, la disposition en cause est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable lors de l'exercice d'imposition 2016, ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 25 février 2021.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

F. Daoût