



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 126/2022
du 13 octobre 2022
Numéro du rôle : 7794**

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège, division de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges T. Giet, J. Moerman, E. Bribosia et W. Verrijdt, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite J.-P. Moerman, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 31 mars 2022, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 26 avril 2022, le Tribunal de première instance de Liège, division de Liège, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 376 §§ 1er et 2 du CIR 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que cette disposition doit être interprétée en ce sens :

- qu'un arrêt de la Cour constitutionnelle rendu sur question préjudicielle qui juge une mesure législative fiscale contraire aux principes d'égalité et de non-discrimination garantis par la Constitution n'est ni un ' nouveau moyen de droit ' ni un ' changement de jurisprudence ' mais, bien qu'il soit le produit d'un raisonnement juridique, est constitutif d'un fait nouveau probant pouvant donner lieu à un dégrèvement d'office de surtaxes qui sont établies à charge d'un contribuable en vertu de cette norme fiscale inconstitutionnelle;

- qu'une circulaire administrative par laquelle l'administration fiscale reconnaît explicitement l'inconstitutionnalité d'une mesure fiscale réglementaire et donne pour instructions générales à ses fonctionnaires d'adopter pour l'avenir, à quelque stade que ce soit de la procédure, même en ce qui concerne les affaires pendantes et les litiges futurs, une nouvelle ligne de conduite visant à supprimer cette inconstitutionnalité, perdrait sa nature d'acte

du pouvoir exécutif et serait assimilée à un ‘ changement de jurisprudence ’ par le seul fait d’entériner une jurisprudence, serait un ‘ nouveau moyen de droit ’ et ne serait pas un fait nouveau probant ouvrant le droit à la procédure de dégrèvement d’office ? ».

Le 12 mai 2022, en application de l’article 72, alinéa 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les juges-rapporteurs T. Detienne et W. Verrijdt ont informé la Cour qu’ils pourraient être amenés à proposer de mettre fin à l’examen de l’affaire par un arrêt rendu sur procédure préliminaire.

Pietro Sybilla et Luisa Stagnitta, assistés et représentés par Me J.-P. Douny, avocat au barreau de Liège-Huy, ont introduit un mémoire justificatif.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Par un arrêt du 24 mai 2016 et par un arrêt du 20 février 2018, la Cour d’appel de Gand juge que la distinction faite dans l’article 18, § 3, 2, de l’arrêté royal du 27 août 1993 « d’exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 » entre, d’une part, l’avantage imposable octroyé par une personne physique et, d’autre part, l’avantage imposable octroyé par une personne morale est inconstitutionnelle. Par un arrêt du 24 janvier 2017, la Cour d’appel d’Anvers statue dans le même sens. Le 15 mai 2018, le Service public fédéral Finances envoie la circulaire 2018/C/57 pour indiquer que, dans l’attente de la modification de l’article 18, § 3, 2, de l’arrêté royal du 27 août 1993 qui effacera la distinction précitée, l’administration a décidé de se conformer au constat d’inconstitutionnalité posé par les cours d’appel de Gand et d’Anvers, y compris lors du traitement des réclamations. Cette circulaire précise cependant que cette jurisprudence ne peut justifier un dégrèvement d’office au sens de l’article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992, parce qu’elle constitue un « changement de jurisprudence » au sens du paragraphe 2 de cette disposition.

Au mois d’août 2018, Pietro Sibilla et Luisa Stagnitta introduisent auprès de l’administration compétente une demande de dégrèvement au sens de l’article 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus. Ils justifient leur demande en soutenant que la circulaire du 15 mai 2018 constitue un « fait nouveau probant » au sens de cette disposition législative. Le 7 janvier 2019, le conseiller général compétent rejette cette demande de dégrèvement. Les contribuables précités introduisent un recours contre cette décision devant le tribunal civil de Liège, par une requête déposée le 15 février 2019.

Ce tribunal critique l’arrêt n° 160/2020 du 26 novembre 2020 de la Cour constitutionnelle en ce qu’il peut être compris comme considérant que la circulaire du 15 mai 2018 constitue un « changement de jurisprudence » au sens de l’article 376, § 2, du Code des impôts sur les revenus, de sorte que cette circulaire ne peut être qualifiée de « fait nouveau probant » au sens du paragraphe 1er de cette disposition. Il décide dès lors de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Pietro Sibilla et Luisa Stagnitta estiment que la Cour ne peut répondre à la question préjudicielle par un « arrêt rendu sur procédure préliminaire » au sens de l'article 72 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

Ils soutiennent que, contrairement à ce que pensent les juges-rapporteurs, la Cour ne peut donner à cette question la même réponse que celle qu'elle a donnée aux questions préjudicielles qui sont à l'origine de l'arrêt n° 160/2020. Ils considèrent que la Cour ne s'est pas encore prononcée sur la constitutionnalité de la différence de traitement mise en avant par la question préjudicielle du tribunal civil de Liège reproduite plus haut.

Pietro Sibilla et Luisa Stagnitta estiment que la Cour doit, en l'espèce, vérifier si la disposition législative en cause ne crée pas une situation discriminatoire au préjudice du contribuable qui motive sa demande de dégrèvement par la circonstance que le Service public fédéral Finances a constaté, dans une circulaire, l'inconstitutionnalité d'une disposition fiscale adoptée par le pouvoir exécutif, indépendamment de l'existence d'un constat similaire dressé par le pouvoir judiciaire. Ils prétendent que le « fait nouveau » au sens de l'article 376 du Code des impôts sur les revenus qui était visé par les questions préjudicielles à l'origine de l'arrêt n° 160/2020 était une série de décisions du pouvoir judiciaire, alors que le « fait nouveau » visé par la question préjudicielle à l'origine de l'affaire présentement examinée est une circulaire administrative.

- B -

B.1. L'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) dispose :

« § 1er. Le conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou le fonctionnaire délégué par lui, accorde d'office le dégrèvement des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que de celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs, à condition que :

1° ces surtaxes aient été constatées par l'administration ou signalées à celle-ci par le redevable, par son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement ou par le codébiteur visé à l'article 2 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, dans les cinq ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi;

2° la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

§ 2. N'est pas considéré comme constituant un élément nouveau, un nouveau moyen de droit ni un changement de jurisprudence ».

B.2. Il ressort des motifs de la décision de renvoi que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, de l'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus, interprété comme faisant naître une différence de traitement entre deux catégories de contribuables :

- d'une part, celui qui motive sa demande de dégrèvement par la circonstance qu'en réponse à une question préjudicielle, la Cour constitutionnelle a jugé que la disposition législative fiscale qui lui a été appliquée par l'administration est incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination et

- d'autre part, le contribuable qui motive sa demande de dégrèvement par une circulaire du Service public fédéral Finances, qui invite les fonctionnaires à ne plus appliquer une disposition fiscale adoptée par le pouvoir exécutif parce que des cours d'appel ont jugé cette disposition incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.3.1. Contrairement à ce que soutiennent les parties demanderesses devant le juge *a quo*, la Cour s'est déjà prononcée sur la constitutionnalité de cette différence de traitement.

En effet, les questions préjudicielles auxquelles répond l'arrêt n° 160/2020 du 26 novembre 2020 « visent à demander à la Cour si l'article 376 du CIR 1992 comporte une discrimination, dans l'interprétation selon laquelle un arrêt de la Cour constitutionnelle rendu sur question préjudicielle qui constate l'inconstitutionnalité d'une norme fiscale législative est considéré comme un fait nouveau susceptible de donner lieu à un dégrèvement d'office de surtaxes, alors que tel ne serait pas le cas pour :

- une décision des cours et tribunaux ordinaires par laquelle, sur la base de l'article 159 de la Constitution, une norme fiscale d'exécution est déclarée inconstitutionnelle dans son intégralité ou dans une certaine interprétation, décision à laquelle l'administration fiscale s'est expressément ralliée (affaires n^{os} 7256 et 7265);

- des arrêts des cours d'appel, passés en force de chose jugée et rendus envers d'autres redevables de l'impôt des personnes physiques, dans lesquels il a été jugé *inter partes* qu'une norme fiscale d'exécution viole le principe d'égalité, violation ayant été reconnue par l'administration dans une circulaire et ayant donné lieu à une modification de cette norme juridique pour l'avenir (affaire n° 7258);

- [...]

- des décisions des cours et tribunaux ordinaires passées en force de chose jugée qui constatent l'inconstitutionnalité de normes fiscales non législatives, inconstitutionnalité qui a été reconnue par l'administration dans une circulaire et qui a donné lieu à une modification de cette norme (affaire n° 7348) » (arrêt n° 160/2020, B.3.2).

B.3.2. Ces questions préjudicielles ont été posées dans un contexte normatif et procédural similaire à celui de l'affaire présentement examinée.

Elles ont, en effet, été posées par des juridictions qui étaient alors amenées à statuer sur des demandes de dégrèvement qui avaient été rejetées en application de la circulaire 2018/C/57 du Service public fédéral Finances du 15 mai 2018, aux termes de laquelle les arrêts des cours d'appel d'Anvers et de Gand mentionnés dans la partie II du présent arrêt devaient être considérés comme un « changement de jurisprudence » au sens de l'article 376, § 2, du Code des impôts sur les revenus (arrêt n° 160/2020, B.3.3 et B.3.4).

B.4. Au terme de l'examen de la différence de traitement décrite en B.3.1, qui est en substance identique à la différence de traitement visée en B.2, la Cour a jugé, par l'arrêt n° 160/2020 :

« B.8.1. Lorsque, dans le cadre du litige particulier dont ils sont saisis, les cours et tribunaux constatent l'inconstitutionnalité d'une disposition réglementaire en matière fiscale, les redevables impliqués dans ce litige ne peuvent pas être imposés en application de cette norme.

B.8.2. Si l'article 376 du CIR 1992 devait être interprété en ce sens qu'une telle décision des cours et tribunaux, en dehors du litige dans lequel l'inconstitutionnalité a été constatée, doit être considérée par l'administration fiscale comme un élément nouveau susceptible de donner

lieu à un dégrèvement d'office de surtaxes, la décision juridictionnelle précitée se verrait attribuer une autorité qui n'est pas conforme à l'article 159 de la Constitution.

B.8.3. Par conséquent, la différence de traitement qui est soumise au contrôle de la Cour résulte d'un choix effectué par le Constituant, au sujet duquel la Cour ne peut se prononcer.

Le fait que l'administration fiscale déciderait, dans une circulaire, de supprimer pour l'avenir la discrimination constatée par les cours et tribunaux ou que les autorités adaptent la réglementation pour l'avenir ne modifie pas ce constat.

B.9. L'article 376 du CIR 1992 n'est dès lors pas incompatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle les décisions des cours et tribunaux constatant l'inconstitutionnalité d'une disposition réglementaire en matière fiscale ne constituent pas un élément nouveau qui entre en considération pour le dégrèvement d'office de surtaxes ».

B.5. L'article 376, §§ 1er et 2, du CIR 1992 est dès lors compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, interprété comme signifiant qu'une circulaire du Service public fédéral Finances qui invite les fonctionnaires à ne plus appliquer une disposition fiscale adoptée par le pouvoir exécutif parce que des cours d'appel ont jugé cette disposition incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination ne constitue pas un élément nouveau entrant en considération pour le dégrèvement d'office au sens de cette disposition législative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 376, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, s'il est interprété comme signifiant qu'une circulaire du Service public fédéral Finances qui invite les fonctionnaires à ne plus appliquer une disposition fiscale adoptée par le pouvoir exécutif parce que des cours d'appel ont jugé cette disposition incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination ne constitue pas un élément nouveau entrant en considération pour le dégrèvement d'office au sens de cette disposition législative.

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 13 octobre 2022.

Le greffier,

Le président,

F. Meerschaut

P. Nihoul