# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 28 juin 2012 (Belgique). RG 85/2012

* Datum : 28-06-2012
* Taal : Frans
* Sectie : Rechtspraak
* Bron : Justel F-20120628-6
* Rolnummer : 85/2012

La Cour constitutionnelle,
composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, J. Spreutels, T. MerckxVan Goey et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,
après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :
I. Objet de la question préjudicielle et procédure
Par arrêt du 20 septembre 2011 en cause de la SA « Torfs, L. » contre (1) l'Etat belge, en la personne du ministre des Finances, et (2) l'Etat belge, représenté par le Directeur régional d'Anvers I, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 septembre 2011, la Cour d'appel d'Anvers 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 les articles 10 et 11 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, ou qui a marqué son accord 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, 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 ? ».
(...)
III. En droit
(...)
B.1.1. L'article 251 du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : CIR 1964), tel qu'il a été remplacé par l'article 41 de la loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus et modifié par l'article 53 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales, était libellé comme suit :
« 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.1.2. Cette disposition a été reprise dans l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992.
B.2. La juridiction a quo demande si l'article 251 du CIR 1964 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle, lorsqu'un contribuable répond dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration, une cotisation peut être établie 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.
B.3.1. Il ressort de la question préjudicielle que la Cour est 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.
B.3.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que les situations des deux catégories précitées de contribuables ne sont pas comparables, puisque l'administration ne peut pas, dans le premier cas, procéder à la taxation d'office en application de l'article 256 du CIR 1964 (actuel article 351 du CIR 1992), alors qu'elle peut le faire dans le second cas.
B.3.2.2. Le fait que l'administration puisse ou non procéder à la taxation d'office n'a pas pour conséquence que les catégories précitées de contribuables ne sont pas comparables.
B.4. Par son arrêt n° 66/2010 du 2 juin 2010, la Cour a jugé ce qui suit en ce qui concerne l'article 346 du CIR 1992, qui reprend la disposition en cause :
« 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 315bis;
- 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.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.7. 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 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle, lorsqu'un contribuable répond dans le délai d'un mois à compter de l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration, une cotisation peut être établie 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.
Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 28 juin 2012.
Le greffier,
F. Meersschaut
Le président,
M. Bossuyt