

Numéro du rôle : 1771
Arrêt n° 7/2001 du 31 janvier 2001

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 89, § 2, 1°, de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents G. De Baets et M. Melchior, et des juges H. Boel, P. Martens, J. Delruelle, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président G. De Baets,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 16 septembre 1999 en cause de la s.a. Encomo contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 24 septembre 1999, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 89, § 2, 1^o, de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 (*Moniteur belge* du 15 août 1980), qui rend rétroactivement les fonctionnaires de l'I.S.I. compétents pour enquêter et établir une cotisation, viole-t-il le principe d'égalité en supprimant pour les fonctionnaires de l'I.S.I. l'irrégularité d'actes posés par des fonctionnaires incompetents à ce moment, alors que ce n'est pas le cas pour les actes posés par d'autres fonctionnaires (du fisc) qui ne disposaient pas davantage de la compétence *ad hoc* ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Il ressort de la décision de renvoi que la s.a. Bouwonderneming I.B.C. (actuellement : la s.a. Encomo) avait, dans les délais et de manière régulière, introduit ses déclarations à l'impôt des sociétés et à la cotisation de solidarité pour les exercices d'imposition 1977, 1978 et 1979.

Le 11 octobre 1979, une demande de renseignements fut envoyée concernant les exercices d'imposition 1977 et 1978. Le 13 novembre 1979, l'Administration envoya une notification d'imposition d'office signalant que l'assiette imposable pour les exercices d'imposition 1977 et 1978 avait été recalculée compte tenu des « commissions secrètes » versées par la société I.B.C. à la société Finimar établie au Liechtenstein. Nonobstant la réclamation introduite, l'imposition fut établie comme annoncée.

Le 7 mai 1980, un avis de rectification relatif à l'exercice d'imposition 1979 fut envoyé, signalant à nouveau que les indemnités versées à Finimar ne pouvaient être admises à titre de charges professionnelles, que les amendes payées en matière de T.V.A. n'étaient pas déductibles et qu'il devait être tenu compte des avantages accordés à une société sœur de la contribuable en France. L'imposition fut établie comme annoncée, nonobstant la réclamation introduite, moyennant toutefois la déduction des intérêts sur les amendes de T.V.A.

La société introduisit des réclamations contre les impositions précitées.

Par décision du directeur des contributions directes de la province de Flandre occidentale du 22 décembre 1986, ces réclamations furent rejetées, étant entendu que l'assiette imposable de la cotisation au fonds de solidarité fut réduite et que les accroissements d'impôt furent ramenés à 10 p.c. pour tous les exercices d'imposition.

Le 14 janvier 1987, la société introduisit un recours fiscal contre cette décision auprès de la Cour d'appel de Gand. Elle développa devant cette Cour la même argumentation que celle qui avait été exposée au cours de la procédure de réclamation. En ordre subsidiaire, elle demanda qu'une question préjudicielle soit posée à la Cour d'arbitrage.

Dans sa décision de renvoi, la Cour d'appel considère ce qui suit :

« Attendu que l'Inspection spéciale des impôts a été créée par arrêté royal du 14 novembre 1978 modifiant le règlement organique du ministère des Finances et par arrêté royal du 16 novembre 1978 modifiant le cadre organique de ce même département; que cette administration a été chargée de contrôler l'application correcte de l'ensemble des lois fiscales; que l'I.S.I. était opérationnelle depuis le 1er avril 1979 et avait pour tâche de détecter les pratiques de fraude;

Attendu que l'article 87 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 a conféré à l'administration de l'I.S.I. les mêmes pouvoirs que ceux que les dispositions légales et réglementaires en matière d'impôts, de droits et de taxes attribuent aux administrations fiscales et à leurs fonctionnaires; que l'article 89, §2, de cette loi dispose explicitement que cet article entre en vigueur avec effet rétroactif au 1er janvier 1979;

Attendu que le 13 novembre 1979, l'I.S.I. a envoyé à la requérante une notification d'imposition d'office portant sur les exercices d'imposition 1977 et 1978; que le 7 mai 1980, elle a envoyé un avis de rectification portant sur l'exercice d'imposition 1979;

Attendu qu'en l'espèce l'examen effectué par l'I.S.I. l'a donc été certes après le 1er janvier 1979 mais avant l'adoption de la loi du 8 août 1980, étant entendu que l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts et ses fonctionnaires se sont vu conférer rétroactivement le pouvoir d'effectuer des enquêtes fiscales et d'établir des cotisations;

Attendu que la requérante affirme que par l'attribution rétroactive de pouvoirs à l'I.S.I., le principe constitutionnel d'égalité contenu à l'article 10 de la Constitution a été violé, en combinaison avec le principe général de la sécurité juridique; que cette inégalité s'est créée par suite de l'effet rétroactif de l'article 87 de la loi du 8 août 1980, qui, à l'estime de la requérante, a créé une insécurité juridique, ce qui ne peut se justifier que sur la base de circonstances particulières, spécialement lorsque celles-ci se justifient pour assurer le bon fonctionnement ou la continuité du service public, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, selon la requérante;

Attendu que la requérante demande qu'une question préjudicielle soit posée à ce sujet et que l'administration s'en remette à cet égard à la sagesse de la Cour;

Attendu qu'avant de trancher les autres points litigieux, il s'impose de poser la question préjudicielle [...] à la Cour d'arbitrage; ».

La juridiction *a quo* décide, pour ces motifs, de poser la question préjudicielle précitée.

III. La procédure devant la Cour

Par ordonnance du 24 septembre 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 26 octobre 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 4 novembre 1999.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Encomo, dont le siège social est établi à 8500 Courtrai, Weggevoerdenlaan 5, par lettre recommandée à la poste le 6 décembre 1999;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 9 décembre 1999.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 4 janvier 2000.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la s.a. Encom, par lettre recommandée à la poste le 26 janvier 2000;
- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 2 février 2000.

Par ordonnances des 29 février 2000 et 29 juin 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 24 septembre 2000 et 24 mars 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 5 avril 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 17 mai 2000, après avoir constaté que le juge H. Coremans, légitimement empêché, était remplacé comme membre du siège par le juge M. Bossuyt.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 7 avril 2000.

A l'audience publique du 17 mai 2000 :

- ont comparu :
 - . Me H. Dubois, avocat au barreau d'Anvers, pour la s.a. Encom;
 - . Me K. Peetermans, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me S. van Rouveroij, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs H. Boel et E. Cerexhe ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Par ordonnance du 21 décembre 2000, la Cour a constaté que le juge-rapporteur E. Cerexhe, légitimement empêché, était remplacé par le juge J. Delruelle, a rouvert les débats et a fixé l'audience au 10 janvier 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 22 décembre 2000.

A l'audience publique du 10 janvier 2001 :

- ont comparu :
 - . Me M. Wauman *loco* Me H. Dubois, avocats au barreau d'Anvers, pour la s.a. Encom;
 - . Me L. Buyst *loco* Me S. van Rouveroij, avocats au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs H. Boel et J. Delruelle ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *En droit*

- A -

A.1.1. La s.a. Encomto fait valoir qu'un fonctionnaire de l'Inspection spéciale des impôts, dans l'exercice de sa fonction, accomplit des actes administratifs. Un acte administratif n'est toutefois régulier que s'il émane de l'organe légalement habilité à l'accomplir. L'organe administratif qui agit alors qu'il n'est pas directement ou indirectement habilité à cette fin par la Constitution ou par la loi outrepassa sa compétence et commet dès lors un excès de pouvoir. Il est nécessaire d'attribuer des compétences aux fonctionnaires d'une administration déterminée pour que ceux-ci puissent accomplir des actes administratifs dans l'exercice de leur fonction. Définir ces compétences est indispensable afin de pouvoir vérifier si le fonctionnaire n'a pas outrepassé les compétences qui lui ont été attribuées. Si ces fonctionnaires accomplissent des actes administratifs alors que des compétences bien définies ne leur ont pas encore été attribuées, ces actes sont par conséquent illégaux et donc nuls. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 8 août 1980 qu'il était nécessaire d'attribuer explicitement des compétences à l'Inspection spéciale des impôts pour que celle-ci puisse exercer la mission qui lui était confiée.

A.1.2. L'article 2 du Code civil formule le principe de la non-rétroactivité des lois. Il s'agit d'un principe général du droit. Conférer un effet rétroactif constitue une menace pour la sécurité juridique. Une différence de traitement qui en résulterait ne serait, selon la jurisprudence de la Cour, admissible au regard des articles 10 et 11 de la Constitution que si des circonstances particulières la justifient.

A.1.3. L'Inspection spéciale des impôts a été créée suite à la modification de l'arrêté royal du 29 octobre 1971 par l'arrêté royal du 14 novembre 1978. Il ressort d'une déclaration du ministre des Finances que l'Inspection spéciale des impôts était opérationnelle dès le 1er avril 1979. Dès ce moment, les fonctionnaires de l'Inspection spéciale des impôts ont effectué des contrôles, établi des avis de rectification, envoyé des notifications d'imposition d'office, etc. Ils accomplissaient donc des actes administratifs dans l'exercice de leurs fonctions. Toutefois, des compétences n'ont été conférées à l'Inspection spéciale des impôts que par l'article 87 de la loi du 8 août 1980, qui est entré en vigueur dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, intervenue le 15 août 1980. Ceci a pour effet que tous les actes accomplis par les fonctionnaires de l'Inspection spéciale des impôts avant la date d'entrée en vigueur de cette loi sont illégaux. En faisant rétroagir l'article 87 précité au 1er janvier 1979, en vertu de l'article 89, §2, 1°, de la loi du 8 août 1980, le législateur a tenté de faire disparaître cette irrégularité. Etant donné que l'irrégularité des actes accomplis par des fonctionnaires qui étaient incompétents à ce moment a été supprimée en ce qui concerne les fonctionnaires de l'Inspection spéciale des impôts alors que ce ne fut pas le cas pour des actes accomplis par d'autres fonctionnaires (fiscaux) qui ne disposaient pas non plus de la compétence adéquate, le principe d'égalité est violé.

A.1.4. Il n'existe, en l'espèce, aucune situation particulière - et encore moins exceptionnelle - susceptible de justifier la violation du principe d'égalité que constitue le fait de rendre les fonctionnaires de l'Inspection spéciale des impôts rétroactivement compétents. Le Roi aurait tout d'abord pu, en introduisant un projet de loi, demander en temps opportun au législateur d'attribuer des compétences à l'administration nouvellement créée. En outre, avec l'Inspection spéciale des impôts, une nouvelle administration a été créée pour effectuer le même travail que les administrations fiscales existantes, mais seulement d'une autre manière. En réalité, le pouvoir exécutif a ici anticipé sur l'intervention nécessaire du législateur; il a tout au moins négligé de prendre en temps opportun les mesures en vue de s'adresser à ce dernier. Il a mis en service l'administration nouvellement créée sans se soucier des prérogatives du Parlement et il a ainsi violé des règles constitutionnelles qui constituent les garanties des citoyens. En l'occurrence, le pouvoir exécutif a en fait placé le pouvoir législatif devant le fait accompli, en laissant agir les fonctionnaires concernés sans que ceux-ci disposent des compétences nécessaires à cette fin. Il n'y avait aucune urgence puisque les contrôles fiscaux pouvaient toujours être et ont aussi été poursuivis par les administrations classiques. Il n'existe par conséquent aucune justification objective et raisonnable pour la distinction faite par l'article 89, §2, 1°, de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 et le principe d'égalité formulé par les articles 10 et 11 de la Constitution s'en trouve violé.

A.2.1. Selon le Conseil des ministres, la s.a. Encomó semble considérer que les fonctionnaires qui ont été mis à la disposition de l'Inspection spéciale des impôts par les administrations classiques n'étaient pas compétents pour effectuer les enquêtes et établir les cotisations fiscales. Il ressort de l'article 25^{quater} du règlement organique du ministère des Finances, modifié par l'arrêté royal du 14 novembre 1978, que seuls des fonctionnaires déjà compétents pour effectuer les enquêtes et établir les cotisations fiscales ont été mis à la disposition de l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts. Cette mise à disposition ne modifie toutefois pas la compétence de ces fonctionnaires. En l'espèce, le fonctionnaire mis à la disposition de l'Inspection spéciale des impôts a exercé les compétences qui lui étaient déjà attribuées avant sa mise à la disposition de l'Inspection spéciale des impôts (voy. l'attestation concernant l'administration d'origine de M.-E. Van Hamme, annexe 8 du mémoire). Il n'est donc pas question ici d'une attribution de compétence avec effet rétroactif.

A.2.2. Concernant la disposition en cause, il est dit dans les travaux préparatoires de la loi du 8 août 1980 :

« Le Ministre précise que les services spéciaux de la T.V.A., des contributions directes et des douanes ont été fusionnés et intégrés à l'inspection spéciale des impôts, qui est notamment chargée de dépister les fraudes importantes et de contrôler les grandes entreprises. L'article 45 du projet ne veut laisser subsister aucun doute quant au fait que les fonctionnaires de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts sont investis de tous les pouvoirs que les différentes lois en matière d'impôts attribuent aux fonctionnaires des diverses administrations fiscales. »

De surcroît, la s.a. Encomó doit démontrer en quoi le principe d'égalité serait violé. Elle se limite en l'espèce à une comparaison purement théorique (et hypothétique) avec des taxations par des fonctionnaires (fiscaux) incompetents, autres que ceux mis à la disposition de l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts, dont l'incompétence n'aurait pas été régularisée rétroactivement. Aucun cas concret n'est mentionné (et l'Administration n'en connaît pas non plus) de cotisations qui auraient été établies par des fonctionnaires incompetents. La s.a. Encomó ne démontre pas non plus que, par une limitation disproportionnée de ses droits, elle aurait été traitée autrement que d'autres contribuables se trouvant dans la même situation. C'est à la partie adverse de démontrer de quelle manière et dans quelle mesure elle est préjudiciée et par conséquent discriminée. Une approche purement hypothétique (dans laquelle une situation parfaitement légale, ainsi qu'il a été démontré plus haut, est comparée à une situation théorique) ne suffit pas pour conclure à une éventuelle violation du principe d'égalité.

A.3.1. Dans son mémoire en réponse, la s.a. Encomó soutient que la pièce jointe en annexe 8 au mémoire du Conseil des ministres ne figurait pas parmi les pièces déposées devant le juge originaire et ne lui a pas non plus été communiquée. Cette pièce doit dès lors être écartée des débats.

A.3.2. C'est à tort que le Conseil des ministres objecte, dans son mémoire, que la mise à disposition de fonctionnaires des services extérieurs de l'administration fiscale à l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts ne modifie pas la compétence de ces fonctionnaires. Le pouvoir d'exercer une partie de la puissance publique n'est en effet pas conféré à titre personnel aux fonctionnaires mais est conféré en fonction de l'emploi qu'ils exercent au sein d'une administration. Lorsque du personnel d'une administration est mis à la disposition d'une autre administration, ce personnel va exercer une autre fonction administrative. Etant donné que leurs compétences ne sont pas attachées à leur personne, les membres du personnel concernés perdent leurs compétences initiales et acquièrent les compétences propres à leur nouvelle fonction. En ce qui concerne spécifiquement la mise à disposition de fonctionnaires fiscaux, il peut être renvoyé à l'article 71 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, qui concerne la mise à la disposition du procureur du Roi ou de l'auditeur du travail de fonctionnaires des administrations fiscales, et à l'article 31 de la loi du 30 mars 1994 portant exécution du plan global en matière de fiscalité, qui met des fonctionnaires des administrations fiscales à la disposition de l'Office central chargé de la lutte contre la délinquance économique et financière organisée. Dans les deux cas, ce détachement signifie pour les fonctionnaires concernés la perte de leur compétence antérieure.

La thèse du Conseil des ministres selon laquelle la mise à disposition de fonctionnaires ne modifierait pas la compétence de ceux-ci a par ailleurs certaines conséquences excessives. Elle impliquerait en effet qu'un fonctionnaire de l'Administration des douanes et accises conserverait toutes ses compétences lorsqu'il est mis à la disposition de l'Administration des contributions directes. Il pourrait alors, en tant que fonctionnaire détaché à l'Administration des contributions directes, procéder tout de même encore à une fouille corporelle ou à une visite domiciliaire ou accomplir son service en étant armé, ce qui serait vraiment excessif.

Les fonctionnaires mis à disposition n'avaient aucune compétence durant la première période d'existence de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts. Les seuls pouvoirs dont ils disposent sont ceux qui leur ont été attribués par la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980.

A.3.3. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la réponse à la question de savoir si la disposition litigieuse viole le principe d'égalité ne dépend pas de la circonstance que des cotisations fiscales auraient été établies par d'autres fonctionnaires non compétents. La question concerne exclusivement le contrôle de la disposition litigieuse elle-même au regard du principe d'égalité.

A.4.1. Le Conseil des ministres insiste une nouvelle fois, dans son mémoire en réponse, sur le fait que chaque fonctionnaire qui a été mis à la disposition de l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts a conservé la compétence dont il disposait dans son administration d'origine. En l'espèce, le fonctionnaire concerné n'a donc accompli aucun acte administratif illégal. L'argumentation de la partie adverse concernant la rétroactivité n'est dès lors pas pertinente. De surcroît, la rétroactivité porte seulement sur l'attribution aux fonctionnaires de l'Inspection spéciale des impôts de tous les pouvoirs que les différentes lois fiscales attribuent aux fonctionnaires des diverses administrations. Cela signifie qu'en vertu de l'article 87 de la loi du 8 août 1980, un fonctionnaire de l'Administration des contributions directes mis à la disposition de l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts a également le pouvoir d'enquête concernant toutes les autres lois fiscales. Etant donné qu'en l'espèce l'enquête relative aux contributions directes a été réalisée par un fonctionnaire de l'Administration des contributions directes mis à la disposition de l'Inspection spéciale des impôts, l'élargissement des compétences conférées aux fonctionnaires mis à la disposition de l'Inspection spéciale des impôts n'a pas joué.

A.4.2. Il n'est pas démontré en l'occurrence, selon le Conseil des ministres, en quoi pourrait consister l'insécurité juridique. Il ressort du dossier que les droits de la partie adverse n'ont jamais été lésés. En effet, la cotisation a été établie conformément aux dispositions du Code des impôts sur les revenus, cependant que la partie adverse a toujours eu la possibilité de contester le point de vue de l'administration. Les arrêts de la Cour auxquels la partie adverse fait référence ne sont pas applicables en l'espèce. La partie adverse veut apparemment comparer une intervention du législateur dans le cadre de l'intérêt général, à savoir dissiper tout doute au sujet de la légalité des actes établis par les fonctionnaires mis à la disposition de l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts, avec une absence d'intervention du législateur concernant un excès de pouvoir non prouvé et hypothétique de la part des fonctionnaires qui n'ont pas été mis à la disposition de l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts.

- B -

Quant à l'annexe 8 jointe au mémoire du Conseil des ministres

B.1.1. La s.a. Encomo demande, dans son mémoire en réponse, que l'annexe 8 jointe au mémoire du Conseil des ministres soit écartée des débats, parce que cette annexe ne figurait pas dans le dossier déposé devant le juge *a quo* et qu'elle n'a pas non plus été communiquée à ladite société.

B.1.2. L'article 84 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage dispose que les requêtes et mémoires transmis à la Cour contiennent un inventaire des pièces à l'appui et que tout dossier est transmis avec un inventaire des pièces qui le composent.

Il résulte de cette disposition que les parties qui agissent devant la Cour sont tenues d'adresser à la Cour, de la manière précitée, les pièces appuyant les affirmations et les prétentions contenues dans leurs requêtes et mémoires.

L'article 88 de cette même loi spéciale dispose par ailleurs que toute personne qui, en application des articles 85 et 87, adresse un mémoire à la Cour, est tenue d'y joindre le dossier qu'elle détient.

B.1.3. Aucune disposition de la susdite loi spéciale ne permet de conclure que les parties qui agissent devant la Cour dans le cadre d'une procédure préjudicielle pourraient seulement produire les pièces qu'elles ont déjà produites devant le juge *a quo*. Il est au contraire loisible aux parties de joindre à leurs mémoires toutes les pièces qu'elles jugent utiles à l'examen de la contestation soumise à la Cour.

Les droits de la partie adverse sont sauvegardés par l'article 103 de cette même loi spéciale, d'une part, qui dispose que les parties peuvent consulter le dossier au greffe pendant la période qui précède l'audience, et par son article 106, d'autre part, qui autorise les parties à présenter des observations orales à l'audience.

B.1.4. Il ne peut être fait droit à la demande de la s.a. Encomo visant à faire écarter des débats l'annexe 8 jointe au mémoire du Conseil des ministres.

Quant au cadre juridique dans lequel la disposition litigieuse a été adoptée

B.2.1. L'Administration de l'inspection spéciale des impôts a été créée, avec effet au 21 février 1979, comme une composante de l'Administration générale des impôts, qui comprenait par ailleurs l'Administration des contributions directes, l'Administration des douanes et accises, l'Administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines et l'Administration du cadastre (article 1er, § 1er, de l'arrêté royal du 29 octobre 1971 « fixant le règlement organique du Ministère des Finances ainsi que les

dispositions particulières y assurant l'exécution du Statut des agents de l'Etat », modifié par l'arrêté royal du 14 novembre 1978 portant création du grade d'administrateur général des impôts et modifiant l'arrêté royal précité).

Elles formaient ensemble les administrations fiscales (article 1er, § 3, de l'arrêté précité).

L'article 2, 1^o, de l'arrêté précité dispose :

«Lorsqu'il n'en est pas disposé autrement par la loi ou dans un arrêté pris par Nous, le Ministre des Finances : 1^o répartit les attributions du Ministère des Finances entre les administrations et services visés à l'article 1er, § 1er;

[...] ».

B.2.2. L'arrêté royal du 14 novembre 1978 a inséré dans le chapitre Ier du titre II de l'arrêté royal précité du 29 octobre 1971 une section 6 portant des dispositions propres à l'Administration de l'inspection spéciale des impôts. L'article 25*bis* concernait les fonctionnaires nommés aux emplois des rangs 14 ou 16. Aux termes de l'article 25*ter*, les emplois d'un rang inférieur au rang 14, prévus au cadre organique des services centraux de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts, étaient occupés par des agents mis à la disposition desdits services par les services centraux des autres administrations fiscales. L'article 25*quater* disposait que, sans préjudice de l'article 4, § 2, alinéa 1er, le personnel des services extérieurs des administrations fiscales était, dans les limites du cadre organique, mis à la disposition des services extérieurs de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts conformément aux dispositions de l'article 4, § 2, alinéa 4.

B.2.3. Il ressort de l'exposé fait par le ministre des Finances devant la Commission des Finances du Sénat à l'occasion de la discussion du projet de loi contenant le budget du ministère des Finances pour l'année budgétaire 1979 que l'Administration de l'inspection spéciale des impôts a été créée en tant qu'administration fiscale séparée et composée de fonctionnaires provenant des autres administrations fiscales préexistantes ou mis à disposition par celles-ci :

«Elle se compose d'un peu plus de 400 agents, qui constituaient précédemment l'essentiel de l'effectif des divers services spéciaux des administrations fiscales et qui ont été ainsi regroupés dans un nouveau service intégré; aucun recrutement n'a donc été nécessaire pour former les services extérieurs de cette nouvelle administration.

Grâce à ces structures renouvelées, l'efficacité de l'action collective des administrations fiscales doit s'accroître considérablement.

[...]

La nouvelle administration fiscale de l'Inspection Spéciale des Impôts assurera quant à elle les tâches de contrôle de plus grande envergure, c'est-à-dire celles dont l'exécution suppose un travail étroit en commun de spécialistes des diverses branches de la fiscalité et éventuellement de fonctionnaires de contrôle appartenant à d'autres départements que celui des finances. Cette nouvelle administration s'appliquera également à dépister les courants de fraude, à les prévenir si possible ou à les réprimer avec énergie dès qu'ils se manifestent. Elle sera de plus un creuset dans lequel les techniciens des différentes branches fiscales apprendront à mieux travailler ensemble, ainsi qu'à mieux utiliser les affinités existant entre les bases des différents impôts et le chiffre d'affaires. Leur action commune sera bénéfique à court terme déjà, mais à plus longue échéance elle permettra de mieux concevoir et de mieux projeter dans la pratique la collaboration entre les services fiscaux, et notamment l'exécution de contrôles en commun par les services ordinaires de taxation.

Le nouveau service intégré de l'Inspection Spéciale des Impôts aura donc essentiellement une activité polyvalente tant en matière de contributions directes que de TVA ou de douanes. Le droit d'investigation de ses fonctionnaires s'étendra à l'ensemble du secteur fiscal.

L'instauration et l'extension progressive d'une action fiscale polyvalente dans les secteurs des services ordinaires sont déjà à présent envisagées de façon à pouvoir mieux déceler et combattre les mécanismes divers de fraude.

Certes, le contrôle fiscal sera ainsi renforcé, mais toutes directives nécessaires ont été données au personnel pour qu'il respecte strictement les droits des redevables.» (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1979, 5-XXII, n° 2, p. 15)

En l'absence d'une disposition contraire d'une loi ou d'un arrêté royal, il appartenait au ministre des Finances de définir les attributions de cette nouvelle administration fiscale et, donc, des fonctionnaires qui en faisaient partie. Et c'est ce qu'il a fait.

B.2.4. La nouvelle administration fut chargée de surveiller l'application correcte de l'ensemble des lois fiscales, plus spécialement dans les grandes entreprises. Elle devait plus particulièrement rechercher les grands courants de fraude et mettre l'expérience ainsi acquise au service des offices de contrôle ordinaires. A cet effet, elle devait pouvoir exploiter au

maximum les liens qui existent entre l'impôt sur les revenus et la taxe sur la valeur ajoutée (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/1, p. 16).

B.2.5. L'article 87 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 dispose :

«L'Administration de l'inspection spéciale des impôts et ses fonctionnaires ont les pouvoirs que les dispositions légales et réglementaires en matière d'impôts, droits et taxes, attribuent aux administrations fiscales et à leurs fonctionnaires. »

L'article 89, § 2, 1°, de cette même loi dispose que l'article 87 produit ses effets le 1er janvier 1979.

B.2.6. En ce qui concerne l'article 87 précité (article 45 du projet de loi), l'exposé des motifs précise :

«Pour remplir cette mission dans de bonnes conditions, l'Administration de l'inspection spéciale des impôts et ses fonctionnaires doivent, de manière non contestable, être en possession de tous les pouvoirs accordés par la loi aux diverses administrations fiscales et à leurs fonctionnaires. » (*ibid.*, p. 16)

Dans le rapport fait au nom de la Commission des finances, on peut lire que :

«Le Ministre précise que les services spéciaux de la T.V.A., des contributions directes et des douanes ont été fusionnés et intégrés à l'Inspection spéciale des impôts, qui est notamment chargée de dépister les fraudes importantes et de contrôler les grandes entreprises. L'article 45 du projet ne veut laisser subsister aucun doute quant au fait que les fonctionnaires de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts sont investis de tous les pouvoirs que les différentes lois en matière d'impôts attribuent aux fonctionnaires des diverses administrations fiscales. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/47, p. 91; voy. dans le même sens : *Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 483/9, p. 63)

Quant à la question préjudicielle

B.3.1. Dans son mémoire et son mémoire en réponse, le Conseil des ministres allègue, en ordre principal, que la question préjudicielle n'a aucune importance en l'espèce, étant donné que les taxations d'office qui sont contestées devant le juge *a quo* ont été établies par un fonctionnaire de l'Administration des contributions directes compétent à cette fin, qui a

conservé ses attributions après avoir été mis à la disposition de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts.

B.3.2. En tant que cette défense s'appuie sur les circonstances matérielles dans lesquelles les taxations contestées dans l'instance principale ont été établies, c'est au juge *a quo* qu'il convient d'en connaître. En tant que cette défense repose sur la portée et l'interprétation qu'il convient de donner à des actes administratifs réglementaires et individuels, elle n'est pas non plus de la compétence de la Cour.

Certes, les questions préjudicielles ne peuvent être posées qu'à l'occasion de litiges concrets, mais elles concernent néanmoins des questions de droit abstraites auxquelles la Cour doit répondre en tant que telles, sans égard aux circonstances matérielles du litige à propos duquel la question préjudicielle est posée.

B.3.3. Il résulte de ce qui a été exposé aux B.2.1 à B.2.6 que l'Administration de l'inspection spéciale des impôts et les fonctionnaires de celle-ci ont été chargés de façon régulière des missions susmentionnées, par le Roi, en vertu des anciens articles 66 (actuellement 107) et 67 (actuellement 108) de la Constitution, et par le ministre des Finances, en vertu de l'arrêté royal précité, et que les compétences précitées leur ont été régulièrement attribuées.

L'article 87 de la loi du 8 août 1980 n'a nullement modifié ou élargi les compétences de l'Administration précitée et de ses agents. Cette disposition vise seulement à confirmer la situation régulière préexistante par une règle de droit possédant une valeur normative plus élevée, afin de faire disparaître tout doute à ce sujet.

B.3.4. Contrairement à ce qui est soutenu dans la question préjudicielle, il n'y a pas eu d'attribution rétroactive de compétences, en matière d'enquête et d'établissement de cotisations, aux fonctionnaires de l'Administration de l'inspection spéciale des impôts ni de suppression de l'irrégularité d'actes accomplis par des agents incompetents.

La question préjudicielle est par conséquent sans objet et n'appelle pas de réponse.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

La question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

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 d'arbitrage, à l'audience publique du 31 janvier 2001.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

G. De Baets