

Numéro du rôle : 2124
Arrêt n° 61/2002 du 28 mars 2002

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 278 à 286 du Code des impôts sur les revenus 1964, posée par la Cour de cassation.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges R. Henneuse, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 18 janvier 2001 en cause de la ville de Bruxelles contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 31 janvier 2001, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« Dès lors que le directeur régional des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui qui statue sur une réclamation en matière d'impôts sur les revenus par application des articles 267 à 276 du Code des impôts sur les revenus (1964) n'accomplit pas un acte de juridiction mais statue en tant qu'autorité administrative, les articles 278 à 286 du Code des impôts sur les revenus (1964) violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en raison du fait que ces dispositions privent les redevables de l'impôt sur les revenus du double degré de juridiction de plein exercice dont bénéficient tant les redevables d'impôts d'une importance économique analogue que les justiciables faisant l'objet d'actes administratifs d'un autre type, quant aux conséquences patrimoniales de ceux-ci ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La ville de Bruxelles ayant fait l'objet d'impositions au précompte immobilier sur un de ses immeubles, elle a contesté ces impositions devant le directeur régional des contributions directes. Celui-ci ayant rejeté son recours, la ville de Bruxelles a introduit un recours à l'encontre de cette décision devant la Cour d'appel de Bruxelles, laquelle a également rejeté ce recours. A l'appui du pourvoi en cassation formé à l'encontre de cet arrêt est, notamment, invoqué un moyen qui pose la question de la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution des articles 267 à 286 du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964), suite auquel est posée la question précitée.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 31 janvier 2001, 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 qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnances des 6 février, 20 mars et 22 mai 2001, la Cour a complété le siège respectivement par les juges L. Lavrysen, A. Alen et J.-P. Moerman.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 26 avril 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 10 mai 2001.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 11 juin 2001.

Par ordonnances du 28 juin 2001 et du 20 décembre 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 31 janvier 2002 et 31 juillet 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 23 janvier 2002, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 13 février 2002.

Cette ordonnance a été notifiée au Conseil des ministres ainsi qu'à son avocat, par lettres recommandées à la poste le 24 janvier 2002.

A l'audience publique du 13 février 2002 :

- a comparu Me F. t'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- 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 -

Position du Conseil des ministres

A.1. Le Conseil des ministres souligne tout d'abord que les articles 279 à 286 sont étrangers à la question préjudicielle, qui porte effectivement sur le problème de savoir si l'absence de double degré de juridiction emporte ou non une méconnaissance de la règle de l'égalité.

Les dispositions en cause trouvent leur origine dans l'article 27 de la loi du 30 juillet 1881 qui a aligné le système de recours en matière de contributions directes sur le régime en vigueur dès 1869 en matière électorale. C'est en raison d'un critère objectif, attaché à la compétence particulière des magistrats des cours d'appel, que le législateur a décidé dès le 19ème siècle d'attribuer directement la connaissance des recours en matière d'impôts directs aux cours d'appel.

A.2. Selon le Conseil des ministres, le législateur ne déroge nullement à un prétendu principe du double degré de juridiction qui n'existe pas, ni en vertu du droit belge, ni en vertu du droit international conventionnel directement applicable dans l'ordre interne. A l'appui de sa thèse, le Conseil des ministres invoque la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, de la Cour européenne des droits de l'homme, de la Cour de cassation et des juridictions du fond. Le double degré de juridiction n'est consacré ni par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, ni par un principe général de droit, ni par le Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Le Conseil des ministres relève ensuite le nombre important de cas dans lesquels un tribunal ou une cour statue en premier et dernier ressort, sans même qu'il soit toujours possible de former un pourvoi en cassation. Il conclut qu'il est donc fréquent qu'aucun recours de pleine juridiction ne soit prévu.

Le Conseil des ministres rappelle que, selon l'enseignement de la Cour, le législateur qui instaure la possibilité d'un appel ne peut le faire de façon discriminatoire. Il souligne néanmoins que les dispositions litigieuses ne contiennent aucune discrimination et s'appliquent indistinctement à tous les contribuables, personnes physiques ou morales, nationaux ou étrangers, ressortissants de pays de la C.E.E. ou de pays tiers sans aucune réserve, sans exception, sans qu'aucun privilège ne soit établi.

A.3. Concernant la différence de traitement dénoncée par la question préjudicielle, le Conseil des ministres s'attache à démontrer qu'il ne s'agit pas d'une discrimination parce qu'elle peut se justifier par un but légitime et que les moyens mis en œuvre sont raisonnables et proportionnés à ce but. En effet, il existe entre les impôts directs et les autres impôts, fussent-ils d'une importance économique analogue, des différences objectives qui justifient un régime différencié en ce qui concerne l'organisation du contentieux judiciaire. Les impôts indirects sont perçus à propos de faits occasionnels (même s'ils sont répétitifs) et ne font pas l'objet d'enrôlements nominatifs; le titre de perception n'est établi et la procédure contentieuse n'est ouverte qu'en cas de défaut de paiement par le contribuable, en vue de la perception de la taxe. Le contribuable qui conteste celle-ci fera alors opposition au titre de perception enrôlé par l'administration. Les impositions indirectes sont donc assimilables à des créances civiles de sommes. C'est ainsi que l'opposition à la taxation sera nécessairement portée devant le juge civil, sans qu'aucun recours administratif préalable ne soit organisé et selon les règles du droit commun de la procédure. En revanche, les impôts directs font l'objet de rôles rendus exécutoires par le directeur des contributions ou par le fonctionnaire qu'il a délégué; la loi organise un recours préalable de nature administrative qui est de nature contentieuse même s'il ne revêt pas un caractère juridictionnel. Le Conseil des ministres rappelle l'arrêt n° 67/98 du 10 juin 1998 à l'appui de sa thèse. Cet arrêt se réfère implicitement en évoquant les « droits politiques » à la distinction fondamentale opérée par le Constituant lui-même entre les contestations qui ont pour objet des droits civils et les contestations qui ont pour objet des droits politiques. Le *jus tributis* est l'un de ces droits traditionnellement qualifiés de politiques. Il s'applique aux taxes directes et non aux taxes indirectes qui sont assimilées à des créances civiles et relève dès lors de la compétence exclusive des cours et tribunaux. Le Constituant a donc lui-même admis qu'il existait une différence objective entre les contestations en matière de contributions directes et celles concernant des impôts indirects ou des actes administratifs d'un autre type ayant des conséquences patrimoniales.

Le Conseil des ministres rappelle enfin les travaux préparatoires de la loi du 16 mars 1976 modifiant la procédure relative aux litiges en matière d'impôts directs, qui a notamment modifié les articles 276, 278 et 279 du C.I.R. 1964. Ils révèlent le souci du législateur de concilier la nécessité d'un recours préalable à l'autorité hiérarchique avec la lenteur et le coût plus élevé de la procédure judiciaire.

- B -

B.1.1. La Cour doit vérifier en l'espèce si est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution l'article 278 du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964), dont le contenu est le suivant :

« Les décisions des directeurs des contributions et des fonctionnaires délégués prises en vertu des articles 267, 268 et 277, peuvent être l'objet d'un recours devant la cour d'appel dans le ressort de laquelle est situé le bureau où la perception a été ou doit être faite.

Le requérant peut soumettre à la cour d'appel des griefs qui n'ont été ni formulés dans la réclamation, ni examinés d'office par le directeur ou par le fonctionnaire délégué par lui, pour autant qu'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité. »

B.1.2. La disposition en cause, dans sa version coordonnée par l'arrêté royal du 10 avril 1992 (C.I.R. 1992, article 377), a été modifiée par les lois des 15 et 23 mars 1999 relatives au

contentieux en matière fiscale et à l'organisation judiciaire en matière fiscale. A l'exception de l'article 98 de la loi du 15 mars 1999 qui, selon le juge *a quo*, est une disposition interprétative applicable immédiatement aux litiges non définitivement tranchés, ces modifications ne doivent pas être prises en compte parce qu'il résulte des éléments du dossier et du contenu des questions préjudicielles que le juge *a quo* interroge la Cour sur les dispositions législatives, dans leur version antérieure, qu'il applique au litige dont il est saisi.

B.1.3. Il est reproché à la disposition en cause de violer les articles 10 et 11 de la Constitution au motif que le redevable du précompte immobilier ne peut recourir au double degré de juridiction de plein exercice, bien que cela soit accordé, d'une part, aux redevables d'autres impôts et, d'autre part, aux justiciables qui contestent les conséquences patrimoniales d'autres actes administratifs.

B.2. En tant qu'il s'agit de comparer des catégories différentes de personnes qui ne disposent pas des mêmes voies de recours, la différence de traitement entre certaines catégories de personnes qui résulte de l'application de procédures différentes devant des juridictions différentes et dans des circonstances différentes n'est pas discriminatoire en soi. Il ne pourrait y avoir de discrimination que si la différence de traitement résultant de l'application de ces procédures allait de pair avec une limitation disproportionnée des droits des parties concernées.

B.3. Conformément aux articles auxquels fait référence la disposition en cause, les contribuables pouvaient introduire une réclamation contre la cotisation à l'impôt sur les revenus auprès du directeur des contributions. Ils pouvaient donc, en ce qui concerne les impôts sur les revenus, dont celui en cause en l'espèce, faire examiner leurs griefs en premier lieu par une autorité qualifiée en la matière, compétente pour vérifier la légalité de la cotisation. Le grand nombre des contestations portant sur des cotisations à l'impôt sur les revenus contribue aussi à justifier que le législateur ait organisé en l'espèce un recours administratif spécial.

B.4. S'il est vrai que, lors de la réforme introduite par les lois des 15 et 23 mars 1999, le législateur a instauré au bénéfice du redevable un double degré de juridiction, la circonstance

qu'il a jugé cette règle préférable à l'ancienne ne démontre en rien que les dispositions antérieures qui continuent à s'appliquer aux litiges en cours seraient contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5. Dès lors que les intéressés peuvent en tout état de cause introduire un recours administratif spécial et un recours juridictionnel et qu'il n'existe pas, hormis en matière pénale, de principe général de droit de double degré de juridiction, la mesure contestée n'a pas d'effets disproportionnés.

B.6. La question appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 278 à 286 du Code des impôts sur les revenus 1964 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils ne prévoient pas un double degré de juridiction.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 28 mars 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior