

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

A R R Ê T

n° 214.337 du 30 juin 2011

A. 195.575/XV-1211

En cause : **MORY** Dominique,
ayant élu domicile chez
Me R. FORESTINI, avocat,
avenue Adolphe Buyl 173
1050 Bruxelles,

contre :

l'État belge, représenté par
le ministre des Finances.

LE CONSEIL D'ÉTAT, XV^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 16 février 2010 par Dominique Mory, qui demande l'annulation «des décisions rendues par la Commission de recours en surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs et par la Commission de recours en surséance indéfinie au recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée, qui ont été notifiées au requérant en date du 24 décembre 2009»;

Vu l'arrêt n° 208.905 du 10 novembre 2010 rouvrant les débats, renvoyant l'affaire à la procédure ordinaire et réservant les dépens;

Vu le dossier administratif;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. D. DELVAX, auditeur au Conseil d'État;

Vu la notification du rapport aux parties et le dernier mémoire du requérant;

Vu l'ordonnance du 28 avril 2011, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 24 mai 2011 à 9 heures 30;

Entendu, en son rapport, M. I. KOVALOVSKY, conseiller d'État;

Entendu, en leurs observations, Me A. PIRMEZ, *loco* Me R. FORESTINI, avocat, comparaissant pour le requérant, et Mme F. ROLAND, premier attaché des finances, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis, M. D. DELVAX, auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que les articles 413*bis* à 413*octies* du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 92), y insérés par la loi-programme du 27 décembre 2004, organisent un système de surséance indéfinie au recouvrement de la dette d'impôts directs;

que l'article 413*bis*, §§ 1^{er} et 2, du C.I.R. 92 est rédigé de la manière suivante:

« § 1^{er}. À la demande d'un redevable, personne physique, ou de son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, le directeur des contributions peut accorder la surséance indéfinie au recouvrement des impôts sur les revenus, en principal, accroissements, amendes et intérêts, à l'exclusion des précomptes, établis à charge du redevable.

Le directeur des contributions détermine les conditions auxquelles il accorde la surséance indéfinie au recouvrement, totale ou partielle, d'une ou plusieurs cotisations. Il soumet sa décision à la condition que le demandeur effectue le paiement immédiat ou échelonné d'une somme qui est destinée à être imputée sur les impôts dus et dont il fixe le montant.

La surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs ne sera effective qu'après le paiement de la somme visée à l'alinéa 2.

§ 2. La demande de surséance indéfinie au recouvrement n'est recevable qu'autant que :

1° le demandeur, qui n'a pas manifestement organisé son insolvabilité, se trouve dans une situation dans laquelle il n'est pas en état, de manière durable, de payer ses dettes exigibles ou encore à échoir;

2° le contribuable n'a pas bénéficié d'une décision de surséance indéfinie au recouvrement dans les cinq ans qui précèdent la demande.»;

que l'article 413*quinquies* du C.I.R. 92 dispose comme suit:

« § 1^{er}. Le directeur des contributions statue par la voie d'une décision motivée dans les six mois de la réception de la demande.

Sa décision est notifiée au demandeur par lettre recommandée à la poste.

§ 2. Elle peut faire l'objet, dans le mois de sa notification, d'un recours auprès d'une commission composée d'au moins deux et d'au plus quatre directeurs des contributions désignés par le ministre qui a les Finances dans ses attributions et placée sous la présidence du fonctionnaire dirigeant les services chargés du recouvrement des impôts sur les revenus, ou de son délégué.

Il en est accusé réception au requérant en mentionnant la date de réception du recours.

La commission statue par la voie d'une décision motivée dans les trois mois de la réception du recours.

La décision de la commission n'est pas susceptible de recours. Elle est notifiée au requérant par lettre recommandée à la poste»;

Considérant que les articles 84*quinquies* à 84*undecies* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (C.T.V.A.), y insérés par la loi-programme du 27 avril 2007, organisent un système de surséance indéfinie de recouvrement de la dette de la taxe sur la valeur ajoutée; que ce système est similaire à celui qui est prévu aux articles 413*bis* à 413*octies* du C.I.R.; que l'article 84*octies* prévoit, en son § 1^{er}, que la décision est prise par le directeur de la taxe sur la valeur ajoutée et, en son § 2, qu'elle peut faire l'objet d'un recours auprès d'une commission dont il fixe la composition; qu'il précise également, à l'alinéa 4 du § 2, que «la décision de la commission n'est pas susceptible de recours»;

Considérant que les actes attaqués, adoptés le 18 novembre 2009, respectivement, par la Commission de recours surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs et par la Commission de recours surséance indéfinie au recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée, rejettent les recours introduits par le requérant contre les décisions du 17 juillet 2009 par lesquelles le directeur régional du recouvrement à Charleroi refuse de lui accorder la surséance indéfinie au recouvrement, d'une part, des impôts sur les revenus pour divers exercices fiscaux et, d'autre part, de la taxe sur la valeur ajoutée pour divers exercices fiscaux;

Considérant que, dans son mémoire en réponse, la partie adverse fait état de ce que, par un arrêt n° 200.263 du 29 janvier 2010, le Conseil d'État s'est déclaré incompétent pour connaître d'un recours dirigé contre une décision de la Commission de recours en surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs, et ce en raison de l'application de l'article 569, alinéa 1^{er}, 32°, du Code judiciaire, qui donne compétence aux tribunaux de première instance de trancher toutes les contestations relatives à l'impôt; qu'elle en déduit qu'à suivre l'enseignement de cet arrêt, qui est transposable en l'espèce, le Conseil d'État ne serait pas compétent pour annuler les deux actes attaqués; qu'elle relève que si l'article 413*quinquies*, § 2, alinéa 4, du C.I.R. 92 énonce que la décision de la commission n'est pas susceptible de recours, il résulte des travaux préparatoires de la loi-programme du 27 décembre 2004 qu'elle peut toutefois faire l'objet d'un recours en annulation devant le Conseil d'État; qu'elle expose que si «la volonté du législateur exprimée postérieurement (compétence du Conseil d'État) prévaut sur sa volonté exprimée antérieurement (compétence du pouvoir judiciaire en matière de contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt)», cette volonté n'est exprimée postérieurement que dans les travaux préparatoires et non dans la loi elle-même, alors que c'est explicitement que la loi du

23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale donne compétence au pouvoir judiciaire pour connaître des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt et que la loi-programme du 27 décembre 2004 ainsi que la loi-programme du 27 avril 2007 excluent tout recours (donc la compétence judiciaire) contre les décisions des commissions de recours de surséance indéfinie; qu'elle en conclut qu'il appartient au Conseil d'État de statuer sur sa compétence sur le vu de ces éléments;

Considérant que selon l'article 569, alinéa 1^{er}, du Code judiciaire:

« Le tribunal de première instance connaît:
[...]
32° les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt»;

Considérant que le 32° a été inséré dans l'article 569, alinéa 1^{er}, par la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale; qu'à propos de cette disposition, l'exposé des motifs contient les explications suivantes:

« Cet article constitue le noyau de la réforme proposée: l'intégration du contentieux fiscal au pouvoir judiciaire, plus précisément aux compétences particulières et exclusives du tribunal de première instance.

La terminologie est empruntée à l'article 632 du Code judiciaire. À l'instar de ce qui est admis depuis toujours pour l'application de l'article précité, la notion de "loi d'impôt" doit être comprise dans sa signification matérielle, à savoir tout prescrit général et contraignant en matière fiscale, que ce soit une loi fédérale, un décret, une ordonnance ou un règlement.

L'emploi de la notion de "contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt" comme critère de compétence absolue a encore pour conséquence que le pouvoir judiciaire pourra statuer sur la légalité de toute application individuelle d'une norme fiscale. Certains actes juridiques fiscaux et individuels - comme l'octroi ou le non-octroi de prolongations de délais (article 311 du CIR 92), l'octroi ou le non-octroi d'un sursis de paiement (article 10 de la loi du 15 mai 1846, actuel article 66 des lois coordonnées sur la comptabilité nationale), l'octroi ou le non-octroi du sursis de paiement de "l'impôt incontestablement dû" (article 410, alinéa 3, du CIR 92), la non-exonération des intérêts de retard (article 417 du CIR) et l'exigence d'une caution personnelle ou d'une garantie réelle (article 420 du CIR 92) - n'ont pu jusqu'à présent être contestés que devant le Conseil d'État, à défaut d'une compétence particulière du pouvoir judiciaire en cette matière.

Les actes juridiques fiscaux normatifs, quant à eux, pourront, comme auparavant, être contestés exclusivement devant la Cour d'Arbitrage ou le Conseil d'État, selon qu'il s'agit d'une loi formelle (article 142 de la Constitution; article 1^{er} de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'Arbitrage) ou d'un règlement (article 14 des lois coordonnées sur le Conseil d'État). Il n'empêche que la légalité d'une norme fiscale peut être indirectement contestée devant un juge ordinaire, notamment lorsque cette norme constitue le fondement d'actes juridiques fiscaux individuels qui font l'objet d'une contestation directe (respectivement article 142 de la Constitution et article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'Arbitrage, d'une part, et article 159 de la Constitution, d'autre part).

Conformément aux articles 17 et 18, premier alinéa, du Code judiciaire, un recours ne pourra évidemment être introduit que dans la mesure où le demandeur a un intérêt né et actuel pour le faire. Ceci signifie que, outre les cas précités qui désormais ne relèvent plus de la compétence du Conseil d'État, l'action du contribuable contre le fisc ne peut être admise que pour contester

une imposition qui a été établie et rendue exécutoire à tort ou pour exiger le remboursement d'un impôt payé indûment.» (*Doc. parl.*, Ch., sess. 1997-1998, 1342/1, p. 35-36);

qu'il en résulte que les termes «application d'une loi d'impôt» sont tout à fait généraux, en sorte que la compétence du tribunal de première instance n'est pas limitée aux litiges portant sur la perception même de l'impôt;

Considérant toutefois que selon l'article 413**quinquies**, § 2, alinéa 4, du C.I.R. 92 et l'article 84**octies**, § 2, alinéa 4, du C.T.V.A., les décisions des commissions de recours ne sont pas susceptibles de recours;

Considérant que, dans son avis 37.765/2 sur l'avant-projet de loi devenu la loi-programme du 27 décembre 2004, la section de législation du Conseil d'État a souligné que la disposition selon laquelle la décision de la commission n'est pas susceptible de recours «ne saurait s'interpréter comme constituant une dérogation à l'article 14 des lois coordonnées sur le Conseil d'État» (*Doc. parl.*, Ch., sess. 2004-2005, 1437/01, p. 622); que l'exposé des motifs, après avoir relevé notamment que l'octroi de la «mesure de faveur exceptionnelle» que constitue la surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs «ne peut faire l'objet d'un contrôle judiciaire», mais s'effectue «sous le contrôle général de la Cour des Comptes», affirme que «la disposition en projet de l'article 413**quinquies**, § 2, alinéa 4, n'entend pas déroger aux dispositions des lois coordonnées sur le Conseil d'État» et qu'«il en résulte que la décision de la commission visée par la même disposition est susceptible de faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'État» (*Doc. parl.*, Ch., sess. 2004-2005, n° 1437/01, p. 210); que le rapport fait au nom de la Commission des finances et du budget par L. Van Biesen précise encore: «La décision de la commission est susceptible de faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'État. Il s'agit d'une décision administrative qui ne peut faire l'objet d'un recours devant les cours et tribunaux» (*Doc. parl.*, Ch., sess. 2004-2005, 1437/27, p. 32);

Considérant qu'il y a lieu d'en déduire qu'en énonçant que «la décision de la commission n'est pas susceptible de recours», l'article 413**quinquies**, § 2, alinéa 4, du C.I.R. 92 exclut le recours judiciaire, mais qu'il n'exclut pas la compétence générale d'annulation que l'article 14 des lois coordonnées sur le Conseil d'État attribue à la section du contentieux administratif;

Considérant que la même interprétation doit être donnée à l'article 84**octies**, § 2, alinéa 4, du C.T.V.A.; qu'en effet, la loi-programme du 27 avril 2007 n'a fait que transposer en matière de T.V.A. la procédure de surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs prévue aux articles 413**bis** à 413**octies** du C.I.R. 92

(Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess. 2006-2007, 3058/1, p. 32); que, dans son avis 42.591/2 sur l'avant-projet devenu la loi-programme du 27 avril 2007 contenant des dispositions analogues organisant un régime de surséance indéfinie au recouvrement de la T.V.A., la section de législation a renvoyé à son avis 37.765/2 (*Doc. parl.* Ch., sess. 2006-2007, 3058/1, p. 155);

Considérant qu'il en résulte que le Conseil d'État est compétent pour connaître du présent recours; qu'il y a lieu de rouvrir les débats afin de permettre au membre de l'auditorat désigné par M. l'auditeur général de poursuivre l'instruction, et notamment d'examiner si une seule requête peut valablement poursuivre l'annulation des décisions de deux commissions différentes,

D É C I D E :

Article 1^{er}.

Les débats sont rouverts.

Article 2.

Le membre de l'auditorat désigné par M. l'auditeur général est chargé de poursuivre l'instruction.

Article 3.

Les dépens sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le
trente juin deux mille onze par :

M.	M. LEROY,	président de chambre,
M.	Ph. QUERTAINMONT,	conseiller d'État,
M.	I. KOVALOVSKY,	conseiller d'État,
M.	Fr. QUINTIN,	greffier assumé.

Le Greffier assumé,

Le Président,

Fr. QUINTIN

M. LEROY