CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

A R R Ê T

n° 222.026 du 11 janvier 2013

A. 201.526/VIII-7773

En cause : **DUMONT** Philippe,
ayant élu domicile chez
M^e^ Raphaël MOSSOUX, avocat,
rue Charles Magnette 2C/013
4000 Liège,

contre :

l'État belge, représenté par
le Ministre de la Fonction publique,
ayant élu domicile chez
M^e^ Emmanuel JACUBOWITZ, avocat,
avenue Tedesco 7
1160 Bruxelles.

LE PRÉSIDENT F.F. DE LA VIII^e^ CHAMBRE,

Vu la requête unique introduite le 24 août 2011 par Philippe DUMONT tendant, d'une part, à la suspension de l'exécution de "la décision du 30 juin 2011 de l'IFA, selon laquelle il n'aurait pas réussi le test de certification de la formation «Tax partie 1 – Décl IPP Ex 2010» CACERA102CFE, ayant obtenu 59,76 % des points, où un minimum de 60 % des points est requis pour réussir ledit test" et, d'autre part, à l'annulation de cette décision;

Vu l'arrêt n° 216.960 du 20 décembre 2011 rejetant la demande de suspension;

Vu la demande de poursuite de la procédure introduite par la partie requérante;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M^me^ BEECKMAN DE CRAYLOO, premier auditeur au Conseil d'État, rédigé sur la base de l'article 12 du règlement général de procédure;

Vu la notification du rapport aux parties et le dernier mémoire de la partie requérante;

Vu l'ordonnance du 12 septembre 2012, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience publique du 20 novembre 2012;

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

Entendu, en leurs observations, M^e^ Raphaël MOSSOUX, avocat, comparaissant pour la partie requérante, et M^e^ Emmanuel JACUBOWITZ, avocat, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis conforme, M^me^ BEECKMAN DE CRAYLOO, premier auditeur;

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

Considérant que les faits utiles à l'examen du recours ont été exposés dans l'arrêt n° 216.960, précité; qu'il y a lieu de s'y référer;

Considérant que le requérant prend un moyen unique de la violation des articles 2 et 3 de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, du principe de bonne administration, du principe de protection ou de respect de la confiance légitime, des articles 10 et 11 de la Constitution et de l'erreur manifeste d'appréciation; qu'il fait valoir que certains éléments des réponses qu'il a fournies aux questions ouvertes, bien que conformes à la matière enseignée et au contenu du syllabus, n'ont pas été validés comme étant corrects lors de la correction du test; que ses critiques portent plus particulièrement sur les questions n° 5 b), n° 14 et n° 15; qu'il souligne que les erreurs de correction qui auraient été commises ont une incidence certaine sur la décision d'échec dès lors que l'attribution d'un tiers de point supplémentaire permettrait au requérant d'atteindre le seuil des 60 %;

Considérant que la question n° 5 b) était libellée comme suit :

" Question n° 5 (2 points)
L'administration fiscale allemande a établi le 28 octobre 2009 une fiche de renseignements à destination de l'administration fiscale belge. Cette fiche reprend un capital d'assurance groupe qui a été perçu en 2008 par un résident belge.

Cette fiche est envoyée le 9 décembre 2009 aux services centraux de l'administration fiscale belge et y est reçue le 14 décembre 2009.

Les services centraux envoient cette fiche le 10 février 2010 au service de taxation compétent. Elle y est reçue le 12 février 2010.

L'agent chargé du dossier est d'avis qu'il ne dispose PAS de toutes les données utiles afin de traiter fiscalement ces revenus de manière adéquate et décide de rédiger une demande de renseignements.

AUCUN indice de fraude n'est constaté dans ce dossier.

a) (…)
b) Quelle est la date ultime à laquelle l'agent taxateur peut légalement envoyer cette demande de renseignements ?";

que le requérant a répondu à cette question de la manière suivante :

" Pour que le rôle rendu exécutoire le soit avant la date du 31/12/2011 → date ultime : 30/11/2011";

que cette réponse a été corrigée par la partie adverse comme suit :

" Au plus tard le 31/12/2011 (1 point)";

que, selon le requérant, cette question est sujette à caution dès lors que le syllabus énonce :

" Délai d'imposition (point 4.2.) : l'administration dispose (…) d'un délai extraordinaire de trois ans lorsqu'il s'agit de rectifier la déclaration d'un contribuable";

qu'il soutient que sa réponse est exacte au motif que le contribuable dispose d'un mois pour répondre à la demande de renseignements de sorte qu'afin de pouvoir enrôler l'impôt avant le 31 décembre 2011, la demande de renseignements doit être adressée au plus tard le 30 novembre 2011; qu'il estime que la réponse qu'il a fournie démontre une bonne connaissance de la matière et devrait justifier l'octroi d'un point;

Considérant que, par rapport à l'objet de la question, le syllabus indique notamment :

" 4. Délais
Lorsque l'Administration étrangère communique des renseignements relatifs à un résident belge ou lorsque l'administration belge prend connaissance, d'une autre manière, que le contribuable n'a pas ou a déclaré, mais de manière inexacte, ses revenus d'origine étrangère, une double question se pose :
- L'Administration est-elle encore en droit d'investiguer quant à ces revenus ?
- L'Administration peut-elle encore établir une cotisation à l'égard du contribuable ?

4.1. Délai d'investigation

Les pouvoirs d'investigation de l'Administration concernant les revenus étrangers sont les mêmes que ceux concernant les revenus belges.

En matière d'investigation, c'est donc le délai ordinaire de 3 ans qui peut être utilisé par l'Administration : le pouvoir d'investigation peut être exercé au cours de la période imposable et durant une période de trois ans qui prend cours le 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition.

(…)

4.2. Le délai d'imposition

L'Administration dispose, dans certains cas, d'un délai extraordinaire de trois ans lorsqu'il s'agit de rectifier la déclaration d'un contribuable. C'est notamment le cas lorsque la rectification génère un impôt plus élevé que celui déterminé par les revenus déclarés (…).

Lorsque l'Administration peut prouver que les revenus n'ont pas été déclarés à la suite d'une intention frauduleuse ou d'un dessein de nuire, le délai d'imposition de trois ans est prolongé de 4 ans (…).

(…)

Il arrive que les renseignements communiqués par l'Administration fiscale étrangère ne parviennent qu'à la fin voire même après l'expiration du délai d'imposition extraordinaire de trois ans. Pour cette raison, le CIR92 prévoit un délai spécial d'imposition de 24 mois.

Il importe de remarquer que l'Administration ne dispose de pouvoirs d'investigation que dans les délais d'investigation de 3 ou 7 ans renseignés ci-précédemment (voir 4.1., p. 35).

Lorsqu'un contrôle ou une enquête effectués par les autorités compétentes d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition et se rapportant à un impôt visé par cette convention, font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés en Belgique au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle les résultats de ce contrôle ou de cette enquête sont venus à la connaissance de l'Administration belge, l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai extraordinaire de trois ans, dans les vingt-quatre mois à compter de la date à laquelle les résultats du contrôle ou de l'enquête susvisés sont venus à la connaissance de l'administration belge.

(…)";

Considérant que la réponse du requérant procède d'un amalgame entre le délai d'investigation et le délai d'imposition; que la thèse du requérant suivant laquelle sa réponse serait justifiée par le souci que la réponse à la demande de renseignements intervienne dans un délai devant permettre l'établissement d'un complément d'impôt est contredit par les explications fournies par le syllabus en matière de délais d'imposition (art. 358 CIR92); que la critique du requérant n'est pas fondée;

Considérant que la question n° 14 est libellée comme suit :

" Monsieur DECOSTER est résident belge et travaille comme employé pour la société belge Alphabeta. Il exerce son activité en Belgique et aux Pays-Bas.

Au vu de différents documents, la durée de l'activité aux Pays-Bas est estimée, pour l'année 2009, à 95 jours sur un total de 218 jours rémunérés.

La rémunération annuelle imposable attribuée en 2009 par la société Alphabeta à Monsieur DECOSTER s'élève à 75.000,00 EUR. Un précompte professionnel a été retenu à concurrence de 13.000,00 EUR.

La partie de la rémunération relative à l'activité aux Pays-Bas a été prise en charge par un établissement stable de la société Alphabeta aux Pays-Bas, mais AUCUN impôt néerlandais n'a été retenu ou payé.

En outre, Monsieur DECOSTER a supporté des frais professionnels réels déductibles pour un montant de 8.500,00 EUR. Ces frais se répartissent proportionnellement sur l'activité exercée aux Pays-Bas et sur celle exercée en Belgique.

Comment Monsieur DECOSTER doit-il remplir la partie précisée ci-dessous du cadre IV de sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2010 ?

(…)";

que le requérant a répondu à la question comme suit :

" Code 1250 = 75.000,00
Rubrique N2

Pays	Code	Montant
Belgique	1250	42.316,52
Frais Belge	1258	4.795,88
NL	1250	32.683,48
Frais NL	1258	3.704,12";

que cette réponse a été corrigée de la manière suivante :

" Rubrique A : Code : 1250-11 : 75.000,00;
Rubrique A : Code : 1258-03 : 8.500,00;
Rubrique A : Code : 1286-72 : 13.000,00.
(0,30 point par code correct et montant y correspondant avec un maximum de 0,90 point)

Rubrique N.2 : Pays-Bas 1250-11 : 32.683,49;
Rubrique N.2 : Pays-Bas 1258-03 : 3.704,13.
(0,55 point pour la rubrique correcte et données correspondantes avec un maximum de 1,10 point)";

qu'il a reçu 0,3 point pour cette question; qu'il fait valoir que sa réponse était exacte en ce qui concerne le "code 1250 : 75.000,00" et s'est vu accorder 0,3 point; qu'il considère avoir également répondu correctement en ce qui concerne la rubrique

" N.2 (= «Frais NL») :
- code 1250 : 32.683,48
- code 1258 : 3.704,12";

qu'il relève que les réponses non arrondies correspondent au résultat des calculs suivants :

- Frais Pays-Bas, rubrique 1250-11 : (75.000 x 95) / 218 = 32.683,4862385 EUR
- Frais Pays-Bas, rubrique 1258-03 : (8.500 x 95) / 218 = 3.704,12844036 EUR;

qu'il affirme qu'il n'a pas arrondi à l'unité supérieure et a donné la réponse avec deux décimales et estime que sa réponse devait être jugée exacte dès lors que le syllabus n'évoque nullement la règle de l'arrondi et que les valeurs qu'il a mentionnées n'influencent pas le calcul final de l'impôt; qu'il en déduit que la correction est viciée et qu'il devait se voir attribuer 2 x 0,55 point pour cette sous-question;

Considérant que l'énoncé de la question reproduit le cadre IV comme suit :

" Cadre IV - TRAITEMENTS, SALAIRES, ALLOCATIONS DE CHÔMAGE, INDEMNITÉS LÉGALES DE MALADIE-INVALIDITÉ, REVENUS DE REMPLACEMENT ET PRÉPENSIONS.

A. RÉMUNÉRATIONS ORDINAIRES. 1. Traitements, salaires, etc.	 250… 250… 250…	 250… 250… 250…
2. …		
17. Autres frais professionnels (à ne compléter que si vous ne souhaitez pas l'application du forfait légal) :	1258-03…	2258-70…

N. REVENUS OU FRAIS D'ORIGINE ÉTRANGÈRE.

1. Mentionnez le pays, le code en regard duquel elles ont été mentionnées (p. ex. 1266-92) et le montant des rémunérations et indemnités visées aux rubriques A à E, que vous avez perçues en France ou aux Pays-Bas, qui ont été soumises, dans ces pays, à une législation sociale pour travailleurs salariés ou assimilés et qui ne sont pas exonérées d'impôt en Belgique.
   Pays :… Code :… Montant :…

2. Mentionnez le pays, le code en regard duquel ils ont été mentionnés (p. ex. 1250-11) et le montant des revenus autres que ceux visés sous 1, ou des frais d'origine étrangère que vous avez mentionnés aux rubriques A à E (…)";

Considérant que ce ne sont pas des problèmes d'arrondi qui ont amené les correcteurs à considérer fautifs les éléments de réponse de la rubrique N.2.; que le requérant a indiqué, à tort, dans cette rubrique les rémunérations et frais d'origine belge alors que la rubrique N.2 indique : "Mentionnez le pays, le code en regard duquel ils ont été mentionnés (p. ex. 1250-11) et le montant des revenus autres que ceux visés sous 1, ou des frais d'origine étrangère que vous avez mentionnés aux rubriques A à E"; qu'en mentionnant les revenus et les frais d'origine belge en rubrique N.2, le requérant n'a pas compris la portée de cette rubrique destinée exclusivement à des revenus ou/et frais d'origine étrangère; qu'en outre, le requérant a mentionné dans la rubrique N.2 un code 1258, alors qu'il n'avait pas indiqué de montant en code 1258 dans les rubriques A à E; que le requérant ne démontre pas que la partie adverse aurait commis une erreur manifeste d'appréciation dans l'attribution des points relatifs à cette question; que la critique du requérant n'est pas fondée;

Considérant que la question n° 15 est libellée comme suit :

" Question n° 15 (1 point)
Monsieur DE JONG, de nationalité néerlandaise, a effectué toute sa carrière dans le domaine international. Il a été consécutivement employé auprès de la Banque Centrale européenne et chef de cabinet auprès du Ministre des Finances néerlandais.

Âgé aujourd'hui de 71 ans, il jouit de sa retraite dans sa villa de Brasschaat en Belgique.

Il perçoit les pensions annuelles suivantes :
- de l'État néerlandais : 42.500,00 EUR
- des instances européennes : 19.600,00 EUR
(…)

Comment Monsieur DE JONG doit-il remplir les rubriques A et C reprises ci-dessus de sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2010 ?";

que le requérant a répondu à la question comme suit :

" Code 1228 : 62.100,00
Rubrique C

Pays	Code	Montant
Pays-Bas	1228	42.500,00
BCE	1228	19.600,00";

que cette réponse a été corrigée de la manière suivante :

" A. code 1228-33 : 42.500,00 EUR
(0,40 point pour code correct et montant y correspondant)
C. Pays-Bas – 1228-33 – 42.500,00 EUR
C. Banque Centrale Européenne (BCE).
(0,30 point par mention correcte et complète dans la rubrique C avec un maximum de 0,60)";

que le requérant a obtenu 0,3 point pour cette question; qu'il soutient qu'une telle cotation n'est pas légalement justifiée; que, dans son mémoire en réplique, il admet qu'il aurait dû exonérer les revenus provenant de la B.C.E., ce qu'il n'a pas fait et considère qu'il est dès lors normal de ne pas attribuer 0,40 point pour la mention erronée à la rubrique A ni 0,30 point pour la mention "B.C.E., code 1228, montant 19.600,00 EUR" à la rubrique C;

Considérant qu'il reconnaît que sa réponse au point A est inexacte; qu'en ce qui concerne la réponse donnée à la rubrique C, seule la mention "Pays-Bas – 1228-33 – 42.500,00 EUR" est exacte et a valu au requérant 0,30 point pour la question n° 15; que la critique n'est dès lors pas fondée,

D É C I D E :

Article 1er.

La requête est rejetée.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 350 euros, sont mis à charge de la partie requérante.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la VIIIe chambre, le onze janvier deux mille treize par :

M.	CAMBIER,	conseiller d'État, président f.f.,
M.	DELANNAY,	greffier assumé.

Le Greffier assumé, Le Président f.f.,

Gr. DELANNAY. L. CAMBIER.