

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 257.307 du 14 septembre 2023

A. 232.466/XV-4621

En cause : **FAYMONVILLE** Joseph,
ayant élu domicile chez
M^e Typhanie AFSCHRIFT, avocate,
avenue Louise, 208
1050 Bruxelles,

contre :

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

I. Objet de la requête

Par une requête introduite le 11 février 2020, Joseph Faymonville demande l'annulation de « la décision de la partie adverse datée du 12 octobre 2020 [...], en ce que cette décision rejette la demande en remise des accroissements [qu'il] avait introduite le 14 février 2014 [...] au motif que “la [Cellule Sanctions Administratives] ne dispose d'aucun élément probant valable, que ce soit des raisons sociales, humanitaires ou d'une autre nature, qui justifieraient une remise ou une modération de l'accroissement d'impôt visé par la présente requête” ».

II. Procédure

Le dossier administratif a été déposé.

Les mémoires en réponse et en réplique ont été régulièrement échangés.

M. Constantin Nikis, premier auditeur au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 du règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Le requérant a déposé un dernier mémoire.

Par une ordonnance du 7 juin 2023, l'affaire a été fixée à l'audience du 5 septembre 2023.

M. Marc Joassart, conseiller d'État, a exposé son rapport.

M^e Spyridon Chatzigiannis, *loco* M^e Typhanie Afschrift, avocat, comparaissant pour le requérant, et M. Éric De Plaen, attaché, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Constantin Nikis, premier auditeur, a été entendu en son avis.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Faits

1. En 1990, le requérant perçoit une commission de 15.000.000 de francs belges pour sa participation à six opérations d'achat et de vente d'or.

2. À la fin du mois de décembre 1993, il déclare cette commission comme constituant des revenus divers (opération occasionnelle).

3. Le 16 juin 1995, l'administration fiscale requalifie cette commission en revenu professionnel, par l'envoi d'un avis de rectification.

4. Le 21 août 1995, un supplément d'impôt est enrôlé avec un accroissement de l'impôt de 200 %.

5. Le 23 mai 2002, la Cour d'appel de Liège confirme la position de l'administration fiscale sur la requalification du revenu divers en revenu professionnel et sur l'accroissement d'impôt de 200 %.

6. Le 29 octobre 2009, le requérant introduit une première requête de remise des accroissements sur la base de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances (ci-après : « l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 »). Cette requête est rejetée par un arrêté ministériel du 29 juillet 2010.

7. Le 10 décembre 2010, le requérant introduit une action devant le Tribunal de première instance de Liège contre cet arrêté ministériel.

8. Le 31 janvier 2012, le Tribunal de première instance de Liège constate l'illégalité de l'arrêté ministériel du 29 juillet 2010 en raison d'un défaut de motivation, mais confirme néanmoins l'accroissement d'impôt, en raison de l'autorité de la chose jugée de l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 mai 2002.

9. Le 4 novembre 2013, la Cour d'appel de Liège confirme le jugement du Tribunal de première instance de Liège du 31 janvier 2012.

10. Le 6 novembre 2015, le pourvoi en cassation introduit par le requérant est rejeté, tranchant définitivement le litige fiscal.

11. Le 14 février 2014, le requérant introduit une nouvelle demande de remise d'accroissements d'impôts en application de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831.

12. Le 12 octobre 2020, le Collège du service de conciliation fiscale de la partie adverse rejette la demande du requérant pour les motifs suivants :

« Si l'on s'en réfère à l'arrêté royal du 21 décembre 2018 portant exécution du Chapitre 2 de la loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale, "les remises et modérations□ (les remises partielles) d'amendes fiscales ne constituent en rien un second round litigieux à l'occasion duquel le contribuable demanderait le réexamen de la sanction administrative qui lui a été infligée, au motif que sa situation fiscale aurait été mal appréciée par l'autorité administrative ou par le juge.

Au contraire, les demandes de remise ou de modération d'amendes fiscales qui seront introduites auprès de la CSA constitueront en réalité des recours gracieux. Le contribuable exposera en dehors de tout litige fiscal que sa situation personnelle ou financière ne lui permet pas ou plus d'acquitter l'amende fiscale qui lui a été infligée.

On ne discute dès lors plus la question de savoir si l'amende fiscale a été infligée à tort ou à raison, la question a été tranchée définitivement à un stade antérieur à l'occasion d'une décision administrative ou judiciaire statuant sur la demande formulée précédemment par le contribuable, de réduction (jusqu'à zéro en cas échéant) de l'amende fiscale proportionnelle ou non proportionnelle.

En pratique, la motivation de la décision de grâce devra s'appuyer sur un examen de la situation personnelle et financière du redevable de la sanction administrative, étant fondée sur des arguments d'ordres sociaux, financiers, économiques ou humanitaires, ainsi que sur sa bonne foi.

Pour conclure sur ce point, le groupe cible des bénéficiaires des mesures de grâce fiscale est celui des "accidentés de la vie□, c'est-à-dire toute personne physique ou morale dont la capacité financière à payer l'amende infligée s'est détériorée gravement et de manière involontaire, par exemple suite à un divorce, une maladie mettant en jeu son pronostic vital, une faillite, une perte d'emploi ou d'un client prépondérant, etc.

Votre situation financière ne rentre manifestement pas dans les situations permettant de vous octroyer une mesure de grâce.

Vos revenus, votre patrimoine immobilier et vos comptes à l'étranger écartent à eux seuls la possibilité de vous accorder une telle faveur.

Dans son arrêt du 14-11-2013, la Cour d'appel de Liège relève que vous disposez de revenus confortables.

Vu que la CSA ne dispose d'aucun élément atténuant valable, que cela soit des raisons sociales, humanitaires ou d'un autre nature qui justifierait une remise ou une modération de l'accroissement d'impôt visé par la présente requête.

Le préjudice humanitaire et social n'est pas établi. Vu que la CSA ne dispose d'aucun élément probant valable, que ce soit des raisons sociales, humanitaires ou d'une autre nature, qui justifieraient une remise ou une modération de l'accroissement d'impôt visé par la présente requête, celle-ci est rejetée.

En ce qui concerne les exercices d'impositions 1993 et 1995, la requête est sans objet étant donné qu'aucun accroissement n'a été réclamé pour ces deux exercices.

Compte tenu de ce qui précède, aucune remise et/ou modération de la(des) sanction(s) administrative(s) établie(s) ne peut être accordée.

POSSIBILITÉS DE RECOURS

Si vous n'êtes pas d'accord avec cette décision, vous pouvez introduire sous pli recommandé à la poste un recours juridictionnel auprès du Conseil d'État, greffe de la section du Contentieux administratif [...], par application de l'article 14, § 1, des lois coordonnées sur le Conseil d'État. Ce recours doit être introduit dans un délai de soixante jours à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi du pli recommandé contenant ladite décision (ce troisième jour ouvrable est compris dans le délai) ».

Il s'agit de l'acte attaqué. Il est notifié par courrier recommandé et électronique du même jour au requérant.

IV. Compétence du Conseil d'État et recevabilité du recours

IV.1. Position de l'auditeur rapporteur

L'auditeur rapporteur estime qu'il y a lieu de soulever, d'office, un déclinatoire de juridiction, en ce que le litige ne relève pas de la compétence du Conseil d'État.

Il se réfère à plusieurs décisions récentes par lesquelles des juridictions de l'ordre judiciaire ont examiné la légalité d'une décision fondée sur l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831.

Il relève également que, par son arrêt n° 79/2008 du 15 mai 2008, la Cour constitutionnelle a statué sur une question préjudicielle relative à l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 et aux articles 70 et 84 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par la Cour d'appel de Liège. Il observe que, bien que la Cour constitutionnelle s'est déclarée incompétente pour juger de la constitutionnalité de cet arrêté, elle a jugé que l'article 70 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, interprété en ce sens qu'il autorise le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la décision du ministre des Finances ou de son délégué refusant la remise ou la réduction de l'amende prononcée à l'encontre du redevable, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6, § 1^{er}, de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Il déduit de cet arrêt que le juge saisi d'un recours contre une décision fondée sur l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 doit exercer un contrôle de pleine juridiction, dont le Conseil d'État ne disposerait que dans les cas limitativement énumérés à l'article 16 des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

Il est par conséquent d'avis que le Conseil d'État doit se déclarer sans pouvoir pour juger du présent recours.

À titre subsidiaire, il considère, si le Conseil d'État devait estimer avoir le pouvoir de juger du présent litige, qu'il y a lieu de soulever, d'office, une exception d'irrecevabilité du recours au motif que l'acte attaqué ne constitue pas un acte administratif susceptible de recours.

Selon lui, le recours fondé sur l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 s'apparente à la demande de l'exercice d'un droit de grâce, ainsi que l'évoque la doctrine récente qui relève que la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes fiscales résulte d'une décision gracieuse, rendue en dehors de tout litige fiscal administratif ou judiciaire. Il souligne que, selon l'article 5 de la loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale, ce service ne statue que sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives que pour autant que « ces accroissements d'impôts et ces amendes administratives ne sont plus susceptibles d'un quelconque recours administratif et judiciaire ». Même si une grâce ne peut être accordée qu'à l'égard d'une sanction pénale, il relève que certaines sanctions administratives peuvent revêtir un caractère essentiellement répressif et que l'accroissement d'impôt auquel le requérant a été soumis peut y être assimilé. Il estime que, tout comme une grâce

en matière pénale, l'acte attaqué ne concerne que l'exécution de la sanction, et non son existence. Il en déduit que l'acte attaqué est similaire à une mesure de grâce en matière pénale et, par conséquent, qu'il ne constitue pas un acte administratif susceptible de recours.

IV.2. Thèses des parties

Dans son dernier mémoire, le requérant se réfère à l'enseignement des arrêts n^{os} 129.173 du 12 mars 2004 et 149.338 du 23 septembre 2005 qui ont jugé que le Conseil d'État est compétent pour connaître des recours contre les décisions prises en application de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831.

La partie adverse n'a pas déposé de dernier mémoire.

VI.3. Appréciation

Le chapitre 2 de la loi du 29 mars 2018 précitée, intitulé « Transfert de la compétence relative à la remise d'accroissements d'impôts et d'amendes administratives fiscales » comporte notamment les dispositions suivantes :

« Art. 2. Une "Cellule sanctions administratives" chargée des missions visées à l'article 5 est créée au sein du service de conciliation fiscale visé à l'article 116 de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV).

La cellule précitée est placée sous la direction du collège visé à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 9 mai 2007, portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV).

Art. 3. L'article 9 de l'Arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances ne s'applique pas en ce qui concerne les impôts sur les revenus, les taxes assimilées aux impôts sur les revenus et les droits et taxes divers.

[...]

Art. 5. Sans préjudice de l'application des dispositions prévues par des lois particulières, le service de conciliation fiscale visé à l'article 116 de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV) statue sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives visés aux articles 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus 1992, sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives visés à l'article 2, alinéa 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus et sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des amendes proportionnelles et non proportionnelles visées au Code des droits et taxes divers, pour autant que ces accroissements d'impôts et ces amendes administratives ne sont plus susceptibles d'un quelconque recours administratif et judiciaire et qu'ils n'ont pas été infligés suite à des infractions qui sont réglées par la voie administrative dans le cadre de la concertation mise en place par la loi du 20 septembre 2012 instaurant le

principe “una via” dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales.

Art. 6. Les décisions sur les demandes adressées au service de conciliation fiscale et ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d’impôts et des amendes administratives sont adoptées à la majorité du quorum des membres du collège visé à l’article 1^{er} de l’arrêté royal du 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV), chaque membre disposant d’une voix et le quorum étant déterminé par le règlement d’ordre intérieur. En cas de parité des voix, la voix du président est prépondérante.

[...].

Art. 8. Le Roi détermine, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les modalités d’application des dispositions du présent chapitre ».

L’article 1^{er} de l’arrêté royal du 21 décembre 2018 portant exécution du chapitre 2 de la loi du 29 mars 2018 précitée permet désormais à « toute personne tenue au paiement de l’accroissement ou de l’amende administrative [d’]introduire auprès de la “Cellule sanctions administratives” du service de conciliation fiscale une requête écrite et motivée en remise ou modération contre le montant de chaque accroissement d’impôt ou amende administrative visé par l’article 5 [de cette loi], pour autant qu’aucune procédure administrative ou judiciaire ne soit encore en cours ou ne puisse encore être introduite contre cet accroissement d’impôt ou amende administrative ».

Le rapport au Roi précédant cet arrêté précise notamment ce qui suit :

« En pratique, la motivation de la décision de grâce devra s’appuyer sur un examen de la situation personnelle et financière du redevable de la sanction administrative, étant fondée sur des arguments d’ordres sociaux, financiers, économiques ou humanitaires, ainsi que sur sa bonne foi.

Cette motivation et c’est important de le relever, pourra être soumise par le citoyen ou l’entreprise concerné à la censure du Conseil d’État, pour contrôle de sa légalité, par application de l’article 14, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d’État.

[...]

Pour les accroissements d’impôts et les amendes fiscales en matière d’impôts sur les revenus et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus, la décision d’infliger la sanction administrative doit être définitive avant de pouvoir introduire une requête en remise ou modération, c’est-à-dire après épuisement de tous les recours administratifs (réclamation) et judiciaires (première instance, appel et cassation) ».

Il résulte de ces dispositions que les demandes précédemment adressées en application de l’article 9 de l’arrêté du Régent du 18 mars 1831 qui prévoyait que « le Ministre des finances statue sur les réclamations ayant pour objet la remise

d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge » sont désormais examinées par la « Cellule sanctions administratives » du service de conciliation fiscale notamment lorsque ces demandes portent sur les impôts sur les revenus, les taxes assimilées aux impôts sur les revenus et les droits et taxes divers. Un pouvoir discrétionnaire est attribué à cette autorité administrative pour statuer sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives pour autant que ceux-ci ne soient plus susceptibles d'un quelconque recours administratif ou judiciaire.

Dès lors que le litige fiscal a été définitivement tranché par les juridictions de l'ordre judiciaire, il n'existe plus de « contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt » au sens de l'article 569, 32°, du Code judiciaire. La circonstance que, dans le cadre d'une telle contestation, certaines juridictions de l'ordre judiciaire examinent la légalité d'une décision prise en application de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 n'implique pas que le Conseil d'État serait sans juridiction pour connaître d'une requête en annulation dirigée contre une décision prise par l'administration fiscale statuant sur la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives dans le cadre d'un pouvoir discrétionnaire qui lui est reconnu par le législateur, à un moment où la légalité de l'imposition est définitivement établie par une décision judiciaire coulée en force de chose jugée.

L'exigence d'un contrôle de « pleine juridiction » dans les contentieux où l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales est applicable n'implique pas que seules les juridictions de l'ordre judiciaire seraient compétentes pour en connaître. Comme l'a rappelé la Cour de cassation, en chambres réunies, dans son arrêt du 15 octobre 2009 (R.G. n° C.09.0019.N/1), « ni cette disposition conventionnelle ni aucune autre disposition conventionnelle ou constitutionnelle ne requièrent qu'une amende administrative, qui constitue une peine au sens de cette disposition, soit infligée et appréciée exclusivement par un juge de l'ordre judiciaire ». Par ailleurs, la Cour européenne des droits de l'homme a également confirmé que le contrôle exercé par le Conseil d'État à l'égard d'une telle amende en application de l'article 14 des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, constitue un contrôle de pleine juridiction au sens de cette disposition conventionnelle (CEDH, 11 juillet 2023, *European Air Transport Leipzig GmbH c. Belgique* (n°s 1269/13, 4377/14, 422/15, 26650/15, et 54846/15), §§ 60-62).

Ainsi que l'ont jugé les arrêts n^{os} 129.173 du 12 mars 2004 et 149.338 du 23 septembre 2005, on ne peut voir dans la possibilité offerte à l'administration fiscale de remettre ou de réduire les accroissements d'impôt et les amendes fiscales une forme de droit régalien de grâce qui échapperait à la compétence du Conseil d'État puisque l'acte par lequel cette remise ou cette réduction est refusée reste susceptible de recours, même si cette administration se voit reconnaître un très large pouvoir d'appréciation. L'assimilation avec le droit de grâce conféré au Roi par l'article 110 de la Constitution n'est pas pertinente, en ce qui concerne la répartition des attributions juridictionnelles, parce que ce droit de grâce s'exerce à l'égard des peines prononcées par les juges tandis que le pouvoir conféré à la « Cellule sanctions administratives » par la loi du 29 mars 2018 précitée ne peut jamais concerner que des amendes administratives et non celles prononcées par un juge.

Le déclinatoire de juridiction et l'exception d'irrecevabilité, soulevés d'office, ne peuvent être accueillis.

Il y a lieu de rouvrir les débats afin que les moyens soient examinés par le membre de l'auditorat désigné par l'Auditeur général adjoint.

**PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :**

Article 1^{er}.

Les débats sont rouverts.

Article 2.

Le membre de l'auditorat désigné par l'Auditeur général adjoint est chargé de poursuivre l'instruction du recours.

Article 3.

Les dépens, en ce compris l'indemnité de procédure, sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, le 14 septembre 2023, par la XV^e chambre,
composée de :

Anne-Françoise Bolly,
Marc Joassart,
Élisabeth Willemart,
Frédéric Quintin,

présidente de chambre,
conseiller d'État,
conseiller d'État
greffier.

Le Greffier,

La Présidente,

Frédéric Quintin

Anne-Françoise Bolly