

CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 81.697 du 6 juillet 1999

A.71.462/XIII-933

En cause : **BARAS** Danielle,
ayant élu domicile chez
Me Philippe LEVERT, avocat,
avenue Clémentine 3
1190 Bruxelles,

contre :

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

LE CONSEIL D'ETAT, XIII^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 16 septembre 1996 par Danielle BARAS qui demande l'annulation de la décision prise le 14 juin 1996 par le directeur régional des contributions directes à Bruxelles :

- en ce qu'elle déclare irrecevable la requête en limitation du recouvrement de l'impôt fondée sur l'article 394bis du Code des impôts sur les revenus 92, portant sur les articles 7762231 et 7762335 des exercices d'imposition 1985 et 1986 de l'impôt des personnes physiques;
- en ce qu'elle limite partiellement le recouvrement des impôts établis au nom de son ex-conjoint pour les articles 983061 et 0704912 des exercices d'imposition 1987 et 1988 de l'impôt des personnes physiques;

- et en ce qu'elle ne statue pas sur la réclamation, au sens de l'article 366 du C.I.R.92, déposée contre les cotisations 7762231, 7762335, 983061 et 0704912;

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. THIBAUT, auditeur adjoint au Conseil d'Etat;

Vu l'ordonnance du 7 janvier 1999 ordonnant le dépôt au greffe du dossier et du rapport;

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

Vu l'ordonnance du 19 avril 1999, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 20 mai 1999;

Entendu, en son rapport, M. QUERTAINMONT, conseiller d'Etat;

Entendu, en leurs observations, Me Ph. LEVERT, avocat, comparaissant pour la requérante et M. F. GROBELNY, inspecteur d'administration fiscale, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis partiellement contraire, M. THIBAUT, auditeur;

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

Considérant que les faits utiles à l'examen du recours sont les suivants :

1. En mai 1986, la requérante se sépare de son conjoint dentiste. En juin 1990, la cour d'appel de Bruxelles prononce le divorce.

2. Le 9 février 1989, le receveur des contributions directes d'Uccle a signifié par huissier de justice à chacun des époux séparés, à leur domicile belge respectif, un commandement de payer portant sur les exercices d'imposition 1985 et 1986 pour des montants respectifs de 18.844 francs et 87.550 francs.

Le 9 décembre 1994, le même receveur des contributions signifie par huissier de justice à la requérante et à son ex-conjoint, à leur domicile respectif en Suisse et au Luxembourg, un deuxième commandement de payer portant sur les cotisations précitées des exercices d'imposition 1985 et 1986, mais aussi sur les exercices 1987 et 1988 pour des montants respectifs de 1.873.150 francs et 1.371.051 francs.

3. Le 21 avril 1995, la requérante demande au directeur régional des contributions, sur base de l'article 394bis du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R.92), une limitation du recouvrement à ce qui aurait été dû si son ex-conjoint avait exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement.

Elle introduit également, "pour autant que de besoin", une réclamation contre les impositions de son ex-époux. Elle demande en outre l'accès au dossier fiscal et souhaite être entendue.

Le 15 juin 1995, le directeur régional transmet la demande de la requérante au directeur de Bruxelles I pour avis et détermination de la quotité de l'impôt à laquelle le recouvrement peut être limité et fait observer que la demande est jugée irrecevable pour forclusion, en ce

qu'elle porte sur les articles 7762331 et 7762335 des exercices 1985 et 1986.

4. Le 6 septembre 1995, l'inspecteur des contributions de Bruxelles III, après avoir rappelé à la requérante que son conseil de l'époque avait invoqué, par un pli du 14 novembre 1989 et portant sur l'exercice 1987, le caractère forfaitaire de la taxation, que le contrôleur en chef d'Uccle III lui avait répondu qu'aucun élément contrôlable n'avait été apporté à ce sujet et qu'il maintenait les chiffres notifiés, indique à la requérante qu'il lui appartient d'apporter la preuve de la surtaxation prétendue en lui communiquant les pièces et documents des années 1986 et 1987 de nature à permettre d'apprécier le bien-fondé de la requête en limitation de recouvrement.

5. Le 5 octobre 1995, un des conseils de la requérante répond à l'inspecteur des contributions que la lettre précitée du contrôleur en chef d'Uccle n'a pas été transmise à l'autre conseil de la requérante, à la suite d'un oubli compréhensible au vu de la complexité de la séparation des époux, et souhaite une entrevue à ce sujet.

Cette entrevue a lieu le 17 octobre 1995.

6. Le 22 décembre 1995, à la suite d'un rappel de l'administration, un des conseils de la requérante transmet à l'inspection des contributions de Bruxelles III divers documents, dont un bilan mensuel du compte de l'ex-époux pour les mois de janvier 1987 à août 1988 ainsi que des extraits bancaires pour la période allant du 27 février au 18 avril 1986. Le conseil de la requérante indique également que "les flux financiers sont nettement inférieurs au chiffre d'affaires avancé par l'administration dans le cadre de la procédure de taxation d'office et que ces revenus paraissent même inférieurs à ceux des années précédentes"; il précise que l'ex-époux a choisi

depuis l'exercice d'une profession dans l'enseignement et que "ces éléments impliquent que la profession de dentiste qu'il exerçait à l'époque n'était certainement pas aussi rémunératoire que la taxation d'office à laquelle il a été procédé pourrait le laisser croire".

7. Le 17 avril 1996, l'inspection des contributions de Bruxelles III, après avoir indiqué la manière dont les revenus de l'ex-époux de la requérante avaient été déterminés et souligné que le mandataire de la requérante n'avait pas apporté plus d'éléments probants, propose de limiter le recouvrement, après nouveau calcul des impôts sur la base des revenus imposables retenus pour les exercices 1987 et 1988, à 1.290.919 francs et 890.244 francs, accroissements d'impôts déduits.

8. Enfin, le 14 juin 1996, le directeur régional des contributions prend la décision qui constitue l'acte attaqué.

Il rejette la requête en limitation de recouvrement pour ce qui concerne les exercices d'imposition 1985 et 1986, pour le motif que "le commandement valant sommation de payer (...) a été expédié le 9 février 1989", que "le délai prévu par l'article 394bis du C.I.R.92 expirait le 9 août 1989", et que "dès lors votre requête du 21 avril 1995 (...) n'a pas été introduite dans le délai prévu (...)".

Il limite, par ailleurs, le recouvrement à charge de la requérante pour les exercices d'imposition 1987 et 1988 aux montants respectifs de 1.290.919 francs et 890.244 francs, en considérant que "les bases imposables des deux années en cause pourraient être réduites par la déduction des mêmes frais généraux que ceux relatifs à l'exercice d'imposition 1986 alors qu'il n'avait été tenu compte que des frais généraux forfaitaires" et que "des accroissements de 10 p.c. ont été appliqués pour les

exercices d'imposition 1987 et 1988 et que ceux-ci s'élèvent respectivement à 158.619 F et à 118.318 F";

Considérant que la partie adverse soulève une exception d'irrecevabilité partielle; qu'elle expose que l'acte attaqué comporte quatre décisions distinctes relatives à quatre exercices d'imposition différents, en sorte que la requête doit être considérée comme portant sur des objets multiples ne présentant entre eux ni lien de connexité ni parallélisme et qu'elle n'est dès lors recevable qu'en ce qui concerne le premier acte attaqué;

Considérant que si la décision attaquée du 14 juin 1996 a formellement plusieurs objets en ce qu'elle porte sur plusieurs exercices fiscaux, il y a lieu néanmoins de relever que le différend trouve son origine dans un seul et même commandement de payer relatif à quatre exercices d'imposition, que les circonstances de fait ayant conduit à la contestation des cotisations litigieuses sont en tous points identiques (séparation des conjoints et divorce), que l'objet de la requête est régi par les mêmes dispositions législatives et que dès lors la demande ne nécessite pas des instructions et des débats distincts; qu'au surplus, la partie adverse a considéré qu'elle était valablement saisie d'une seule et même demande de limitation de recouvrement, puisqu'elle n'a ouvert qu'un seul dossier administratif de réclamation dans lequel les quatre impositions ont figuré et qu'elle n'a pris qu'une seule décision portant sur quatre exercices fiscaux; que l'exception ne peut être accueillie;

Considérant que la requérante prend un premier moyen de la violation de l'article 394bis du C.I.R.92, des articles 1, 2 et 3 de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, de l'erreur dans les motifs de l'acte, de la violation du principe général de non-rétroactivité des actes administratifs et de l'excès de pouvoir; qu'elle reproche à

l'acte attaqué de déclarer la demande en limitation du recouvrement du 21 avril 1995 irrecevable pour tardiveté dans la mesure où elle porte sur des cotisations des exercices d'imposition 1985 et 1986; qu'elle expose, dans une première branche, que l'acte considère, à tort, que la demande de limitation n'a pas été introduite dans les six mois de la signification du commandement de payer du 9 février 1989, que ce faisant, il a été fait une application rétroactive de l'article 394bis du C.I.R.92, qu'en effet, cette disposition n'est entrée en vigueur que le 10 août 1992, de sorte qu'en raison du principe général de non-rétroactivité des actes administratifs, cette disposition s'applique depuis cette date et pour l'avenir à toutes les cotisations non encore payées, et ce quel que soit l'exercice d'imposition auquel ces cotisations se rapportent et que ce même principe de non-rétroactivité s'oppose à ce que l'on reproche à la requérante de ne pas avoir accompli en 1989 une formalité qui ne pouvait, à l'époque, être légalement exigée; que, dans une seconde branche, à titre subsidiaire, elle précise que s'il est exact qu'une première contrainte concernant les cotisations 7762231 et 7762335 a été signifiée le 9 février 1989 à son domicile belge, il n'en reste pas moins que ces deux cotisations ont été à nouveau signifiées dans le deuxième commandement à payer du 9 décembre 1994, envoyé à son domicile suisse et que c'est dès lors au commandement du 9 décembre 1994 qu'il convient de se référer;

Considérant que la partie adverse répond que les problèmes liés aux conflits de lois dans le temps trouvent leur solution dans les règles de l'application immédiate et de la non-rétroactivité de la loi nouvelle, que, s'agissant des délais de forclusion, il faut poser pour principe que les délais pour agir sont ceux de la loi en vigueur au jour où le droit est exercé, que l'article 394bis précité a vocation à s'appliquer à toutes les requêtes introduites postérieurement à son entrée en vigueur, que la loi nouvelle instaurant un nouveau délai

de forclusion ne peut revenir sur des délais expirés et qu'une action prescrite avant son entrée en vigueur ne peut revivre, qu'il se déduit ainsi de l'application concurrente des principes de l'effet immédiat et de la non-rétroactivité de la loi nouvelle que la procédure instaurée par l'article 394bis du C.I.R.92 a vocation à s'appliquer, dès son entrée en vigueur, à toutes les situations où le conjoint séparé de fait est mis en demeure de payer l'impôt afférent aux revenus de son époux, à l'exclusion de celles dans lesquelles l'acte valant sommation de payer a été adressé au conjoint séparé de fait plus de six mois avant l'entrée en vigueur de l'article 394bis, et qu'en effet, en l'absence de disposition transitoire expresse dérogeant au principe de la non-rétroactivité de la loi, le recours à la justice gracieuse du directeur régional des contributions instauré par l'article précité n'a jamais été ouvert au conjoint séparé de fait qui a été mis en demeure de payer l'impôt afférent aux revenus de son époux plus de six mois avant l'entrée en vigueur de la loi; que la partie adverse conclut que le directeur régional des contributions directes à Bruxelles n'a pas violé la disposition de l'article 394bis du C.I.R.92 en déclarant la requête du 21 avril 1995 irrecevable pour forclusion et qu'il a légalement justifié sa décision au motif qu'un commandement de payer a été signifié à la requérante le 9 février 1989, soit plus de six mois avant l'entrée en vigueur du texte précité;

Considérant que l'article 394bis du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose comme suit :

" Le directeur des contributions ou le fonctionnaire désigné par lui, peut limiter, au profit du conjoint qui vit séparé de fait, sur requête motivée de ce dernier, le recouvrement de l'impôt relatif aux revenus de l'autre conjoint à ce qui aurait été dû par celui-ci s'il avait exercé tous ses droits de réclamation et de dégrèvement d'office visés aux articles 366 et 376.

La requête doit être introduite par écrit, sous peine de déchéance, auprès du directeur des contribu-

tions de la province ou de la région dans le ressort de laquelle l'imposition a été établie, dans les six mois de l'envoi par le receveur des contributions de la sommation à payer.

En attendant la décision, le directeur des contributions peut faire surseoir au recouvrement dans le chef du requérant dans la mesure et aux conditions qu'il détermine";

Considérant que cette disposition est issue d'une modification apportée au Code des impôts sur les revenus par l'article 37 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières; que l'exposé des motifs de cette loi contenait le commentaire suivant :

" Une application stricte des règles du Code civil et des dispositions du Code des impôts sur les revenus peut amener le conjoint vivant séparé de fait à être tenu au paiement des dettes d'impôts qui résultent d'impositions établies au nom de l'autre conjoint.

A aucun moment, la possibilité n'est donnée au premier conjoint cité de recourir à un quelconque droit de défense.

Ceci est la cause de bien des situations dramatiques.

En vue de prévenir de telles situations et pour autant qu'il ressorte que le contribuable repris au rôle n'a pas exercé ses droits de réclamation ou de dégrèvement d'office, il convient d'octroyer à un conjoint séparé la possibilité de demander au directeur régional de limiter le recouvrement à son égard au montant qui aurait été dû si tous ces droits avaient été effectivement exercés.

(...)"

Considérant que l'article 394bis du Code des impôts sur les revenus 1992 est entré en vigueur le 10 août 1992 et qu'à défaut de disposition législative transitoire, cette disposition est d'application immédiate aux procédures en cours; que le Ministre des Finances a d'ailleurs précisé devant la commission compétente de la Chambre des représentants que l'article 394bis s'appliquait aux "affaires courantes";

Considérant que cela signifie que l'article 394bis s'applique immédiatement à toute sommation de payer, peu importe l'exercice fiscal auquel elle se rapporte et sans qu'il soit nécessaire de déterminer s'il s'agit de la première sommation ou d'une sommation ultérieure à payer une dette fiscale; qu'en effet, les sommations de payer sont des actes de poursuites pouvant être répétés et pris en tant que mesures d'exécution de la décision établissant l'impôt, la particularité de l'article 394bis du C.I.R.92 étant d'ailleurs de permettre une demande de limitation de recouvrement de l'impôt relatif aux revenus de l'autre conjoint sans que soit pour autant modifiée la dette fiscale; qu'en l'espèce, en notifiant le 9 décembre 1994 une nouvelle sommation de payer des impositions relatives à des exercices d'imposition antérieurs à l'entrée en vigueur de l'article 394bis du C.I.R.92 mais ayant déjà fait l'objet d'une précédente sommation demeurée sans suite, la partie adverse a ouvert au destinataire de la nouvelle sommation la possibilité de solliciter une limitation de recouvrement; que si la partie adverse entendait éviter cette possibilité, il lui appartenait de ne plus viser, dans sa sommation du 9 décembre 1994, les exercices d'imposition ayant déjà fait l'objet d'une précédente sommation; qu'au surplus, il est évident que la partie adverse ne peut motiver l'irrecevabilité de la demande de limitation de recouvrement portant sur les articles 7762231 et 7762335 des exercices d'imposition 1985 et 1986, en la fondant sur la circonstance que la requérante avait jusqu'au 9 août 1989 pour introduire une demande de limitation de recouvrement alors que cette possibilité n'existe que depuis le 10 août 1992, date d'entrée en vigueur de l'article 394bis du C.I.R.92; que le moyen est fondé;

Considérant que la requérante prend un deuxième moyen de la violation des articles 340, 341 et 394bis du C.I.R.92, de la violation des articles 1^{er} à 3 de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des

actes administratifs, de l'ambiguïté et de la contradiction, ou à tout le moins de l'erreur dans les motifs de l'acte et de l'excès de pouvoir; qu'elle soutient, en substance, que les motifs contenus dans l'acte attaqué n'apparaissent pas pertinents, suffisants et légalement admissibles alors que, première branche, l'auteur de l'acte attaqué a fait application de l'article 340 du C.I.R.92 sans expliquer en quoi la demande de limitation de recouvrement ne contenait pas d'éléments concluants permettant de renverser les éléments de preuve avancés par l'administration fiscale, et que les motifs tenant à la personne de son ex-conjoint ne peuvent être pris en considération pour apprécier le bien-fondé de ladite demande et que, seconde branche, l'acte attaqué apparaît rédigé comme une clause de style alors que la requérante a déposé, à titre d'éléments probants, un dossier comportant des extraits bancaires relatifs aux exercices d'imposition en cause et, en outre, est erroné et ambigu dans la mesure où il impose à la requérante d'apporter la preuve des revenus réels de son ex-conjoint, opérant de la sorte un renversement de la preuve en défaveur de la requérante;

Considérant que le but de la motivation formelle est de permettre au destinataire de l'acte de comprendre les raisons de la mesure prise par l'autorité et d'apprécier le sens d'une contestation à son sujet; qu'en l'espèce, l'acte attaqué, pour ce qui concerne les exercices d'imposition 1987 et 1988, est motivé comme suit :

" Attendu que les profits de dentiste ont été déterminés par application de l'article 246 C.I.R.

Attendu qu'aucun élément contrôlable n'a été apporté lors des avis de notification d'office et que le contrôleur en chef d'Uccle 3 a été tenu de maintenir les chiffres y notifiés;

Attendu que lors de l'instruction de votre requête, votre mandataire se limite à des suppositions, se basant sur les recettes déclarées antérieurement et invoquant que la profession d'enseignant ne permettait pas les profits taxés;

Attendu que les bases imposables des deux années en cause pourraient être réduites par la déduction des mêmes frais généraux que ceux relatifs à l'exercice d'imposition 1986 alors qu'il n'avait été tenu compte que des frais généraux forfaitaires;

Attendu que des accroissements de 10 p.c. ont été appliqués pour les exercices d'imposition 1987 et 1988 et que ceux-ci s'élèvent respectivement à 158.619 F et 118.318 F";

qu'il en résulte que l'acte attaqué fait apparaître, de manière suffisante, le raisonnement ayant amené son auteur à limiter le recouvrement de l'impôt, en rappelant le mode d'établissement de l'imposition (base imposable déterminée par présomptions), en constatant que la requérante n'avait apporté aucun élément contrôlable contrairement à ce qu'elle soutient, et en intégrant des frais généraux admis pour un exercice d'imposition antérieur et en procédant à la suppression de l'accroissement d'impôts; qu'une telle motivation satisfait à l'article 3 de la loi du 29 juillet 1991, qui dispose que la motivation doit indiquer les considérations de droit et de fait qui servent de fondement à la décision, et permet à la requérante d'en apprécier la portée; que la requérante ne peut être suivie lorsqu'elle affirme que la partie adverse ne pourrait pas se référer à des motifs propres à la situation de son ex-conjoint, l'article 394bis contraignant en effet l'administration à vérifier que des précédentes réclamations n'ont pas été examinées; que le moyen n'est pas fondé;

Considérant que la requérante prend un troisième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 394bis du C.I.R. et de l'excès de pouvoir; qu'elle soutient que l'acte attaqué lui impose d'exercer le droit de réclamation et de dégrèvement de son ex-conjoint en étant tenue de renverser au moyen d'éléments concluants les présomptions invoquées par l'administration et sans pouvoir apporter, du fait de sa séparation, la preuve de tels éléments concluants; qu'elle précise, dans son mémoire en réplique, que l'article 394bis contient une discrimination dans la

mesure où l'époux séparé ne peut obtenir communication des pièces visées à l'article 374 du C.I.R.92, n'organise pas le droit d'être entendu et contraint la demanderesse à apporter la preuve d'une chose impossible en ne disposant pas des éléments nécessaires pour contrer les éléments avancés par l'administration, tant en raison du refus d'accès au dossier administratif qu'en raison de la séparation effective qui entraîne la non-possession des documents fiscaux; qu'elle en déduit qu'il y a lieu de poser à la Cour d'arbitrage une question préjudicielle ainsi libellée :

" L'article 394bis du C.I.R.92 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il impose au conjoint séparé de fait au nom duquel la cotisation n'est pas établie de renverser les présomptions établies par le directeur régional des contributions sur la base de l'article 246 ancien du C.I.R.92, 340 nouveau, sans avoir accès à la comptabilité de son conjoint et sans, en outre, avoir accès au dossier fiscal de ce dernier, alors que le conjoint au nom duquel la cotisation n'est pas établie est tenu au paiement de la dette de son conjoint, par application de l'article 394 du C.I.R.92 ?";

Considérant que nonobstant le caractère fondé du premier moyen invoqué à l'appui de la requête en annulation, la question préjudicielle soulevée par la requérante au titre de son troisième moyen conserve son utilité pour la solution du litige, la prise en compte de ce troisième moyen étant le cas échéant susceptible de conduire à une annulation aux effets plus étendus; que si l'article 394bis du C.I.R.92 a été récemment abrogé par l'article 35 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, dont l'article 24 ouvre au conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement un droit de réclamation auprès du directeur des contributions, il n'en demeure pas moins que la disposition de l'article 394bis a trouvé application dans la procédure qui a conduit à la décision attaquée; que le Conseil d'Etat est dès lors tenu, en vertu de l'article 26, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 de poser à la Cour d'arbitrage la question préjudicielle soulevée par

la requérante, la réponse à cette question restant indispensable pour permettre au Conseil d'Etat de statuer sur l'ensemble de la requête,

D E C I D E :

Article 1^{er}.

Est annulée la décision du 14 juin 1996 du directeur régional des contributions directes à Bruxelles, dans la mesure où elle a déclaré irrecevable la requête introduite par Danielle BARAS en limitation du recouvrement de l'impôt portant sur les articles 7762231 et 7762335 des exercices d'imposition 1985 et 1986 de l'impôt des personnes physiques.

Article 2.

Il est sursis à statuer pour le surplus.

Article 3.

La question préjudicielle suivante est posée à la Cour d'arbitrage :

" L'article 394bis du C.I.R.92 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il impose au conjoint séparé de fait au nom duquel la cotisation n'est pas établie de renverser les présomptions établies par le directeur régional des contributions sur la base de l'article 246 ancien du C.I.R.92, 340 nouveau, sans avoir accès à la comptabilité de son conjoint et sans, en outre, avoir accès au dossier fiscal de ce dernier, alors que le conjoint au nom duquel la cotisation n'est pas établie est tenu au paiement de la dette de son conjoint, par application de l'article 394 du C.I.R.92 ?".

Article 4.

Les dépens sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique
de la XIII^e chambre, le six juillet 1900 nonante-neuf par :

MM. HANOTIAU,	président de chambre,
LEROY,	conseiller d'Etat,
QUERTAINMONT,	conseiller d'Etat,
M ^{me} MALCORPS,	greffier.

Le Greffier,

Le Président,

M.-Chr. MALCORPS.

M. HANOTIAU.