

CONSEIL D'ETAT, SECTION D'ADMINISTRATION.

A R R E T

n° 94.081 du 16 mars 2001

A.80.808/VIII-2073

En cause : **DIEHL** Albert,
ayant élu domicile chez
Me Lambert MATRAY, avocat,
Square Frère Orban 34/24
4000 Liège,

contre :

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

LE CONSEIL D'ETAT, VIII^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 23 octobre 1998 par
Albert DIEHL qui demande l'annulation de la décision du 25
août 1998 du directeur régional de l'administration des
contributions directes, direction régionale-recouvrement,
de Bruxelles rejetant la demande d'exonération des inté-
rêts de retard à l'impôt des personnes physiques;

Vu les mémoires en réponse et en réplique réguliè-
rement échangés;

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

Vu l'ordonnance du 16 décembre 1999 ordonnant le
dépôt au greffe du dossier et du rapport;

Vu la notification du rapport aux parties et les derniers mémoires des parties;

Vu l'ordonnance du 23 janvier 2001, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience du 23 février 2001;

Entendu, en son rapport, M^{me} GEHLEN, conseiller d'Etat;

Entendu, en leurs observations, Me DASCOTTE, loco Me MATRAY, avocat, comparaissant pour le requérant, et M. GROBELNY, inspecteur d'administration fiscale, comparaissant pour la partie adverse;

Entendu, en son avis conforme, M. THIBAUT, auditeur;

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

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

1. Pendant les années 1984, 1985 et 1986, le requérant, alors domicilié en France, a été chargé par la FN à Herstal de missions de conseiller extérieur indépendant et a été rémunéré pour ces missions. Les sommes perçues ont été déclarées en France comme revenus d'une activité d'ingénieur-conseil indépendant et ont été imposées en France.

2. Ces mêmes revenus ont fait l'objet d'une imposition par l'administration fiscale belge. Au mois de février 1993, les autorités fiscales française et belge ont considéré que le pouvoir d'imposer lesdits revenus incombait à la Belgique.

3. Les réclamations introduites par le requérant en Belgique ont été rejetées par le directeur des contributions directes et, par un arrêt du 17 octobre 1996, coulé en force jugée, la Cour d'appel de Bruxelles a débouté l'intéressé du recours fiscal dirigé contre les décisions directoriales de rejet de ses réclamations.

4. Après une signification de contrainte et un commandement de payer, le requérant a présenté un plan d'apurement de sa dette qu'il a en grande partie respecté. Après une signification de vente par exploit d'huissier du 6 octobre 1997, il a contracté un emprunt de 6.000.000 BEF auprès d'un particulier : il a signé une reconnaissance de dette le 12 octobre 1997; cette reconnaissance de dette a ensuite été reçue devant notaire le 27 mars 1998.

5. Le 16 octobre 1997, le conseil du requérant a introduit auprès du directeur des contributions directes de Bruxelles II - Sociétés une demande d'exonération de tout ou partie des intérêts de retard de 8.030.895 BEF, et ce sur la base de l'article 417 du CIR 1992. Les arguments invoqués à l'appui de cette demande sont, en substance, la personnalité du demandeur, le rôle qu'il a joué à la FN de Herstal, l'emprunt contracté pour respecter le plan d'apurement ainsi que des circonstances d'ordre procédural et technique.

Cette demande a fait l'objet d'un avis défavorable de l'inspecteur principal de la "recette Namur Etranger"; l'auteur de cet avis a estimé que la demande sortait du cadre de l'article 417 du CIR 1992, pour les motifs suivants : "Outre un éventail de considérations personnelles et économiques largement développées dans un volumineux dossier, les difficultés financières sont exprimées seulement dans un emprunt de 6 millions que le redevable a contracté au mois d'octobre 1997. Une appréciation de sa situation financière reste délicate à défaut d'en avoir pleine connaissance. Il faut cependant remarquer que les différents règlements de deux millions

effectués avant l'octroi de l'emprunt trouvent leur origine dans le patrimoine privé et inconnu de Monsieur DIEHL qui doit être en rapport avec l'importance de sa fonction après de longues années au service de la FN ou d'autres grands groupes industriels"; le seul élément favorable retenu était la double imposition avec la France des honoraires d'ingénieur-conseil payés par la FN, mais cet élément n'a pas suffi à infléchir l'avis.

6. Le 11 août 1998 l'administration fiscale a établi un rapport sur la demande d'exonération du requérant. Ce rapport résume les arguments du requérant, retrace la procédure d'imposition et examine la situation financière de l'intéressé; il relève que celui-ci a hérité de son épouse décédée un actif net de 12.925.590 Bef. et un immeuble évalué à 7.000.000 BEF. Il conclut comme suit :

" Vu les éléments définis ci-avant, on ne peut pas estimer qu'il existe des difficultés financières dans le sens prévu par l'article 417 du C.I.R.

Malgré les nombreux détails qui nous ont été fournis par l'avocat, je ne relève aucun élément positif qui pourrait réellement permettre d'accorder une exonération des intérêts de retard.

Malgré 2 points plus sensibles quant aux charges professionnelles réelles non admises, et quant au prêt que je considère comme ne réunissant pas les conditions, je propose le rejet total de la demande d'exonération d'intérêts de retard".

7. Le 25 août 1998, le directeur régional prend la décision suivante, qui constitue l'acte attaqué :

" Par votre requête du 16 octobre 1997, vous avez sollicité, par l'intermédiaire de votre avocat, l'exonération des intérêts de retard en ce qui concerne les impositions dont question sous rubrique.

Les principaux éléments que vous avez invoqués pour obtenir cette faveur sont les suivants :

- Les revenus professionnels que vous avez perçus de la F.N. à Herstal en 1984/1985 et 1986 ont fait l'objet d'une double imposition (en France et Belgique);
- Après qu'il fut reconnu que le droit d'imposer à la Belgique, vos impositions ont été établies sans qu'il soit tenu compte de vos frais professionnels réels, et

ont fait l'objet d'une majoration pour absence de versements anticipés, avec pour conséquence une perception d'intérêts de retard sur une base gonflée;

- Afin de suspendre l'exécution des poursuites menées par Monsieur le Receveur des contributions à Namur Etranger, vous avez été contraint de contracter un emprunt de 6.000.000 F.

Votre demande d'exonération d'intérêts de retard a fait l'objet d'un examen de la part de mes services, et les renseignements qui ont été puisés dans votre dossier de réclamation font apparaître que l'exigibilité des impôts en question est acquise, et que le receveur des contributions compétent ne pouvait que poursuivre le recouvrement de ceux-ci, majorés des frais de poursuites et des intérêts de retard y afférents.

La base de calcul des intérêts de retard correspond à l'impôt tel qu'il subsiste après l'arrêt de la Cour d'appel rendu le 17 octobre 1996, un calcul sur la base fictive que vous avez vous-même déterminée étant exclu.

Il vous appartenait de défendre votre argumentation relative à vos charges professionnelles, lorsque vous avez introduit vos réclamations.

Au sujet du prêt de 6.000.000 F. que vous avez été contraint de contracter afin de suspendre l'exécution des poursuites menées par la recette des contributions de Namur Etranger, l'Administration admet généralement qu'une exonération d'intérêts de retard peut être accordée au cas où un redevable, après l'introduction de sa requête - et le plus souvent sous la pression de poursuites entamées par le receveur - a souscrit un prêt auprès d'un organisme financier afin d'apurer sa dette fiscale. Cette exonération n'est accordée qu'au cas où le redevable se trouvait réellement dans les conditions pour obtenir l'exonération des intérêts de retard.

En ce qui vous concerne, je constate que votre prêt a été conclu avant l'introduction de votre requête, ce qui permet d'affirmer que les poursuites entamées par la recette des contributions étaient justifiées. De plus ce prêt est un prêt personnel que vous avez effectué auprès d'un particulier.

L'exonération que vous souhaitez obtenir constitue une faveur qui ne peut être envisagée que sur base de l'article 417 du Code des impôts sur les revenus. Ces dispositions légales ont pour but de venir en aide aux contribuables qui ont à faire face à des difficultés les mettant pratiquement hors d'état de payer leur dette fiscale en principal et intérêts de retard.

Un bref examen de votre dossier fiscal ne m'a pas permis de conclure à l'existence d'une telle situation à votre niveau, étant donné que vous avez perçu des revenus d'administrateur de plus de 10.000.000 F jusque l'année 1995, et que suite au décès de votre épouse vous avez hérité d'un actif de 12.925.590 F. (dont la maison que vous occupez, qui fut évaluée à 7.000.000 F.).

Pour les raisons développées ci-avant, j'ai le regret de vous informer que vous ne réunissez pas les conditions pour obtenir l'exonération des intérêts de retard";

Considérant que le requérant prend un premier moyen de la violation de l'article 417 du CIR 1992; que dans une première branche, il reproche à l'acte attaqué de se fonder sur les circonstances qu'il "avait conclu le prêt de 6.000.000 FB avant l'introduction de la demande d'exonération des intérêts de retard et que, de plus, il s'agissait d'un prêt personnel effectué auprès d'un particulier"; qu'il expose à ce propos, en citant le texte de cette disposition, que l'article 417 CIR 1992 ne détermine pas les modalités selon lesquelles la dette fiscale a dû être acquittée et que "le directeur ajoute par conséquent une condition à la loi en subordonnant l'exonération des intérêts de retard au fait que l'éventuel prêt pour apurer la dette fiscale ait été conclu après l'introduction de la requête d'exonération et que celui-ci ait été souscrit auprès d'un organisme financier"; qu'il fait aussi valoir que l'acte attaqué interprète mal le commentaire administratif 417/2 en transformant un simple exemple donné par celui-ci en règle générale; qu'il estime que l'identité du prêteur est dépourvue de pertinence pour l'appréciation de la demande d'exonération; que, selon lui, la décision attaquée n'indique pas "en quoi la situation du requérant diffère fondamentalement de celle visée à titre d'exemple par le commentaire administratif" et "qu'en toute hypothèse cet élément ne pouvait légalement justifier le rejet de la demande d'exonération"; que dans la seconde branche, le requérant reproche à la décision attaquée d'avoir interprété restrictivement la notion de "cas spéciaux" visée à l'article

417 CIR 1992; que, selon lui, la portée de la notion de "cas spéciaux" n'étant pas précisée par la loi, la conception restrictive exprimée par l'exposé des motifs ne peut commander une interprétation étroite de la disposition en cause; qu'en se fondant sur la jurisprudence du Conseil d'Etat reprise dans le commentaire administratif de l'article 417, il conclut qu'en adoptant une interprétation restrictive, l'auteur de l'acte attaqué "n'a donc pas examiné toutes les circonstances particulières invoquées par le requérant dans sa demande en exonération des intérêts de retard, laquelle était fondée non seulement sur les difficultés financières qu'avait engendré pour lui l'apurement de la dette fiscale, mais également sur le rôle qu'il avait joué dans la FN Herstal et sur le fait que les intérêts de retard avaient été calculés en partie sur une surtaxe manifeste irréparable";

Considérant que la partie adverse fait d'abord un exposé général sur l'article 417 CIR 1992 en soulignant que les termes de cette disposition confèrent au directeur régional un véritable pouvoir discrétionnaire non seulement quant à la notion même de "cas spéciaux" mais encore quant à l'octroi de l'exonération des intérêts de retard; qu'elle précise qu'il s'agit d'une "juridiction gracieuse" et que "pour obtenir satisfaction le redevable n'a d'autre arme que la persuasion", cette persuasion devant porter sur l'établissement de la spécificité du cas; que la partie adverse consacre ensuite une analyse détaillée à l'appréciation des "cas spéciaux"; qu'elle expose, en substance, que le concept n'est pas défini par la loi, qu'il y a matière à interprétation et que celle-ci doit se fonder sur l'intention du législateur qui, selon elle, "a été de ne permettre l'exonération des intérêts de retard que dans deux situations clairement déterminées impliquant chacune nécessairement que le requérant se trouve dans une «situation financière difficile»"; que, critiquant la jurisprudence du Conseil d'Etat en la matière, elle soutient que les arguments du requérant "n'expliquent pas

sur la base de quel principe d'interprétation la volonté clairement exprimée du législateur peut être tenue pour inexistante au bénéfice d'une conception extensive dont le seul fondement serait, en quelque sorte, que si le législateur avait réellement voulu donner à la notion de «cas spéciaux» une conception restrictive, il n'aurait eu qu'à l'exprimer formellement dans le texte même de l'article 417"; qu'elle explique que les circulaires en la matière ne démentent pas l'exigence d'une interprétation restrictive qui doit prévaloir en matière fiscale; qu'elle met l'accent sur le caractère mixte du pouvoir d'appréciation du directeur régional, pouvoir qui trouve à s'exercer à deux niveaux :

- " - sur la question de savoir si le redevable se trouve effectivement dans une situation financière difficile;
- sur la question de savoir s'il y a lieu d'accorder l'exonération d'intérêts de retard lors même que l'on est en présence d'un cas spécial au sens de la loi";

que la partie adverse applique ensuite au cas d'espèce les principes ainsi exposés; qu'à propos de la seconde branche du moyen, elle expose que le directeur régional a fondé sa décision sur l'article 417 CIR 1992 dont il a examiné la portée et qu'il n'a pas interprété la notion de "cas spéciaux" de manière abusivement restrictive; qu'à propos de la première branche, elle fait valoir que la décision attaquée ne retient pas comme déterminant le fait que l'emprunt contracté par le requérant l'a été auprès d'un particulier, mais qu'en en faisant état, elle répond seulement à un argument du requérant; qu'elle indique que "le directeur régional estime à juste titre que puisque le prêt a été conclu AVANT l'introduction de la demande d'exonération, il y a présomption que les poursuites étaient justifiées" et que "le fait que le prêt n'a pas été effectué auprès d'un organisme financier ne permet pas de conclure que le prêt n'était pas de pure complaisance"; qu'elle conteste enfin avoir mal interprété l'article 417 CIR 1992 et le commentaire administratif qui y est consacré;

Considérant que, dans son mémoire en réplique, le requérant rappelle les principes régissant l'interprétation de la loi fiscale; qu'il plaide qu'en l'espèce, le texte est clair et qu'il y a lieu de donner aux termes non juridiques utilisés leur signification usuelle sans qu'il soit nécessaire de rechercher l'intention du législateur; qu'il conteste la manière dont la partie adverse définit le pouvoir d'appréciation du directeur régional qu'une circulaire n° CIR.14/438.580 du 14 février 1992 invite à faire "largement" usage de ce pouvoir; qu'à propos de la seconde branche du moyen le requérant conteste la thèse de la partie adverse et développe les arguments présentés dans la requête; qu'il en va de même pour la première branche dont il conclut l'examen en considérant que la décision attaquée n'indique pas "en quoi la situation du requérant diffère fondamentalement de celle visée à titre d'exemple par le commentaire administratif";

Considérant que, dans son dernier mémoire, la partie adverse développe encore longuement son argumentation à propos de l'interprétation de la loi fiscale et, singulièrement, de l'article 417 CIR 1992; qu'elle ajoute "qu'il n'appartient pas au Conseil d'Etat de décider que l'interprétation que la partie adverse entend conférer à une disposition législative (en l'occurrence l'article 417, CIR 1992) est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution : seule la Cour d'arbitrage a ce pouvoir";

Considérant que l'article 417 CIR 1992 porte ce qui suit :

" Dans les cas spéciaux, le directeur des contributions peut accorder, aux conditions qu'il détermine, l'exonération de tout ou partie des intérêts de retard";

Considérant sur les deux branches réunies, que rien, dans la thèse minutieusement exposée par la partie adverse, ne permet de contredire la jurisprudence selon laquelle, en vertu de ce texte, le directeur des contributions dispose d'un très large pouvoir d'appréciation des

"cas spéciaux", n'est, pour ce faire, pas limité par la conception restrictive exprimée dans l'exposé des motifs de la loi ni tenu de se conformer aux circulaires ou aux commentaires ministériels qui n'ont que la valeur de recommandations, et que ses décisions doivent reposer sur des motifs exacts, pertinents et admissibles en droit; que le texte ne limite pas la faculté d'accorder l'exonération des intérêts de retard aux contribuables qui sont dans l'incapacité financière de s'acquitter de leur dette fiscale, mais s'applique à tout contribuable pouvant invoquer un cas spécial;

Considérant que la lecture de la décision attaquée et du dossier administratif révèle la conviction de son auteur que l'article 417 CIR 1992 ne s'applique qu'aux contribuables dont la situation financière est telle qu'ils ne sont pratiquement pas en mesure de s'acquitter de leur dette fiscale et que la capacité financière du requérant est suffisante pour faire face à cette dette en principal et intérêts; qu'en ne prenant pas en considération l'ensemble des éléments invoqués par le requérant à l'appui de sa demande d'exonération, la partie adverse a appliqué la disposition précitée d'une manière restrictive qui méconnaît son libellé même; que le pouvoir d'appréciation du directeur des contributions ne lui permet pas d'exclure automatiquement des "cas spéciaux", et donc du bénéfice éventuel de l'exonération, les débiteurs fiscaux qui ne seraient pas au bord de la déconfiture personnelle; qu'il eût dû, en l'espèce, examiner les trois types d'arguments invoqués par le requérant à l'appui de sa demande pour vérifier s'ils pouvaient être considérés comme des "cas spéciaux" au sens usuel de ces termes; que le moyen est fondé; que la discussion relative à l'emprunt contracté par le requérant relève de l'examen du troisième moyen ;

Considérant qu'un deuxième moyen est pris de l' "illégalité quant aux motifs de droit"; que le requé-

rant critique la décision attaquée en ce qu'elle énonce que "la base de calcul des intérêts de retard correspond à l'impôt tel qu'il subsiste après l'arrêt de la Cour d'appel rendu le 17 octobre 1996, un calcul sur la base fictive que vous avez vous-même déterminé étant exclu. Il vous appartenait de défendre votre argumentation relative à vos charges professionnelles lorsque vous avez introduit vos réclamations"; qu'il reproche au directeur régional de n'avoir pas eu égard aux circonstances spéciales, au sens de l'article 417 CIR, alors précisément qu'il "invoquait les divers arguments ayant trait à l'importance de la créance fiscale et notamment au fait que le requérant s'était trouvé hors délai pour faire valoir devant les juridictions de fond la déduction de ses frais professionnels et qu'il n'avait pu éviter les majorations importantes pour absence de versements anticipés de sorte qu'il s'est trouvé confronté à une surtaxe manifeste définitive";

Considérant que la partie adverse se réfère, en réponse, à l'examen du premier moyen; qu'elle ajoute "que la faculté offerte par l'article 417 CIR 92 ne peut constituer un moyen, pour un redevable, d'échapper au paiement d'une dette fiscale définitivement constatée à sa charge en dehors des hypothèses d'application propres à cette disposition" et que "celle-ci n'ouvre en effet aucun droit à une seconde procédure de réclamation contre l'impôt définitif";

Considérant que tant la décision attaquée que le mémoire en réponse donnent à penser que le requérant aurait demandé l'exonération d'une dette fiscale définitivement établie; que tel n'est cependant pas le cas, la demande portant non sur l'exonération de la dette fiscale en principal mais sur celle des intérêts de retard, autorisée dans les "cas spéciaux"; que dès lors et compte tenu des considérations relatives au premier moyen, le moyen est fondé;

Considérant qu'un troisième moyen est pris de la violation de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs; que le requérant expose que l'acte attaqué n'indique pas en quoi les circonstances qu'il a invoquées dans sa demande d'exonération ne constitueraient pas un "cas spécial" au sens de l'article 417 CIR 1992;

Considérant que la partie adverse répond, en substance, que l'acte attaqué est conforme au prescrit de la loi du 29 juillet 1991, qu'il ne devait pas réfuter chacun des arguments invoqués en particulier et qu'il constate que le requérant ne se trouvait pas dans un des cas visés par la loi;

Considérant que l'acte attaqué est formellement motivé, en ce qu'il comporte l'indication de la disposition législative sur laquelle il se fonde et les éléments de fait qui, aux yeux de son auteur, justifiaient la décision prise; que l'examen des deux premiers moyens a cependant révélé que la motivation de l'acte est viciée à la base par une méconnaissance de l'article 417 CIR 1992; que la motivation n'est dès lors pas adéquate au sens de la loi du 29 juillet 1991 visée au moyen; que le moyen est fondé,

D E C I D E :

Article 1^{er}.

Est annulée la décision du 25 août 1998 du directeur régional de l'administration des contributions directes, direction régionale-recouvrement, de Bruxelles rejetant la demande d'exonération des intérêts de retard à l'impôt des personnes physiques d'Albert DIEHL.

Article 2.

Les dépens, liquidés à la somme de 7.000 francs,
sont mis à charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique,
le seize mars deux mille un par :

M.	GEUS,	président de chambre,
M ^{me}	DAURMONT,	conseiller d'Etat,
M ^{me}	GEHLEN,	conseiller d'Etat,
M ^{me}	HONDERMARCQ,	greffier.

Le Greffier,

Le Président,

M.-Cl. HONDERMARCQ.

J.-Cl. GEUS.