

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Les effets de l'article 159 de la Constitution en matière fiscale sur une contrainte visée sans délégation démontrée

Nihoul, Marc; Van Melsen, Renaud

Published in:

Revue générale du contentieux fiscal

Publication date:

2012

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Nihoul, M & Van Melsen, R 2012, 'Les effets de l'article 159 de la Constitution en matière fiscale sur une contrainte visée sans délégation démontrée', *Revue générale du contentieux fiscal*, pp. 185-221.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Les effets de l'article 159 de la Constitution en matière fiscale sur une contrainte visée sans délégation démontrée

MARC NIHOUL⁽¹⁾ et RENAUD VAN MELSEN⁽²⁾

Introduction

1. L'article 159 de la Constitution est ainsi libellé que le juge, fût-il fiscal, est tenu de refuser l'application de l'acte administratif qu'il estime illégal⁽³⁾. Celui-ci doit-il pour autant refuser d'appliquer la loi fiscale, le cas échéant ? Tel est l'enjeu précis de l'affaire qui fut le théâtre de l'arrêt commenté rendu par la Cour de cassation le 3 mars 2011 en matière de T.V.A.

I. Rétroactes

2. La défenderesse en cassation, contribuable, fit l'objet d'un contrôle T.V.A. en 2000 au cours duquel des irrégularités furent constatées. Contrainte fut décernée la même année par l'État belge pour recouvrer les taxes dues conformément au procès-verbal établi, de même qu'une amende administrative et des intérêts de retard. Statuant sur l'opposition à contrainte formée l'année suivante, la chambre fiscale du tribunal de première d'instance d'Arlon rendit un jugement le 19 janvier 2005.

Cette première décision n'aborde pas la question de la légalité de la contrainte décernée et rejette, quant au fond et à la preuve principalement, les moyens de défense invoqués pour contester l'impôt imputé.

Le contribuable interjeta dès lors appel, mais toujours sans contester directement la contrainte elle-même, ce qu'il fera pour la première fois en cours d'instance par voie de conclusions. Peu importe,

considéra la cour d'appel de Liège dans un premier arrêt attaqué rendu le 22 juin 2007 (2005/RG/317, inédit), s'agissant « d'un moyen d'ordre public se fondant sur la demande principale »⁽⁴⁾ et ne portant pas sur « une irrégularité formelle quelconque puisqu'elle attaque le caractère intrinsèquement exécutoire de la contrainte en cause », dont la nullité avait été demandée. Était en l'occurrence contestée la délégation de pouvoir dont aurait bénéficié le fonctionnaire qui a visé et rendu exécutoire la contrainte, d'un rang visiblement inférieur à celui légalement prévu pour recevoir pareille délégation.

3. Sur le fond, la cour d'appel décida de rouvrir les débats dans l'intérêt d'une bonne justice⁽⁵⁾, l'administration fiscale s'étant refusée jusqu'alors à justifier *in concreto* la délégation intervenue en l'espèce (*ratione personae, materiae et temporis*), se bornant à invoquer *in abstracto* les principes et la réglementation en la matière. Une telle manière de faire ne permettait pas à la Cour (ni à l'appelante, au demeurant) de vérifier la régularité de la contrainte adoptée par délégation, comme l'article 159 de la Constitution le lui commande. Tordant le cou à l'affirmation selon laquelle tout acte administratif bénéficie d'une présomption de légalité⁽⁶⁾, la Cour estima que « [ce] n'est pas (...) parce que la loi ne règle pas expressément la preuve de la désignation que celle-ci doit être considérée *ipso facto* comme démontrée, sous peine de permettre à n'importe quel fonctionnaire de verser dans l'arbitraire sans aucun contrôle judiciaire ».

⁽¹⁾ Professeur à l'Université de Namur et avocat au barreau de Bruxelles. Directeur du centre projucit (Protection juridique du citoyen, centre de recherche fondamentale – www.projucit.be).

⁽²⁾ Assistant à l'Université de Namur et avocat au barreau de Bruxelles. Membre du centre projucit.

⁽³⁾ L'article 159 de la Constitution coordonnée dispose en effet que « [l]es cours et tribunaux n'appliqueront les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux, qu'autant qu'ils seront conformes aux lois ».

⁽⁴⁾ L'on verra, dans les lignes qui suivent, que cette décision s'inscrit dans le droit fil de la jurisprudence constante de la Cour de cassation à cet égard (voy. *infra*, nos 17-24 et 26).

⁽⁵⁾ Car « si la Cour devait statuer définitivement aujourd'hui, elle n'aurait pas d'autre choix que de refuser de valider une contrainte dont la légalité ne résulte pas à suffisance des pièces qui lui sont soumises », légalité que pourrait toutefois établir l'administration en degré de cassation pour la première fois avec pour conséquence une perte de temps inutile. La Cour préféra donc « mettre clairement l'administration devant ses responsabilités ».

⁽⁶⁾ Sur la critique de cette présomption, souvent prêtée à tort à l'acte administratif sous l'étiquette du « privilège du préalable » en ce qui concerne sa force probante, voy. M. NIHOUL, *Le privilège du préalable et de l'exécution d'office*, Bruges, La Charte, 2001, pp. 362 à 386, nos 280 à 297.

Ce n'était apparemment pas un hasard si l'administration fiscale s'était, dès le départ, limitée aux principes et à la réglementation en matière de délégation. Il semble en effet qu'elle n'était pas en mesure d'établir *in concreto* la délégation requise, avec pour conséquence l'arrêt également attaqué du 4 juin 2008 qui déclare l'appel fondé, met à néant la décision entreprise et, réformant celle-ci, déclare que la contrainte litigieuse « est dépourvue d'effet et ne peut être exécutée », ordonne en conséquence le remboursement de « toutes sommes qui auraient été indûment perçues du chef de la contrainte en cause avec les intérêts moratoires » et liquide les dépens.

Le raisonnement tenu par la Cour est fondé sur l'article 85, § 1^{er}, du Code de la T.V.A., la circulaire T.V.A. n° 18 du 12 novembre 1980 et les instructions des 21 novembre 1980 et 1^{er} juin 1986.

D'emblée, il doit être précisé que la contrainte, en elle-même, ne contenait formellement que très peu d'éléments de nature à établir le fondement et la réalité de la délégation invoquée. Basée sur la législation en matière de T.V.A., la contrainte est signée une première fois après qu'il soit précisé qu'elle est « [d]écernée par moi André Grommersch, Inspecteur principal du Bureau de Recette de la T.V.A. de Marche-en-Famenne, le 31 juillet 2000 ». Elle est signée une seconde fois après qu'il soit indiqué qu'elle est « [v]isée et rendue exécutoire par Monsieur Louis Demanet, Directeur [*a.i.*] [ou Inspecteur principal] désigné par le Directeur régional de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines, à Namur, le neuf août 2000 »⁽⁷⁾.

Textes relatifs à la délégation en matière de contrainte T.V.A.

4. L'article 85, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (tel que modifié par l'article 67 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980) dispose ce qui suit : « [e]n cas de non-paiement de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, une contrainte est décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement ; elle est visée et rendue exécutoire par le directeur régional de l'administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines ou par un fonctionnaire

désigné par lui et, dans les cas déterminés par le Roi, par le directeur régional de l'Administration des douanes et accises, ou par un fonctionnaire désigné par lui ».

La circulaire T.V.A. n° 18 du 12 novembre 1980 (80/018) (apparemment non publiée) précise à cet égard, en son point 4, que « [l]a loi désigne maintenant elle-même le fonctionnaire compétent, à savoir le directeur régional ou un fonctionnaire désigné par lui. Le directeur régional est donc habilité à déléguer sa compétence en matière de visa et d'exécution des contraintes à un inspecteur ou au chef de l'office de contrôle de la T.V.A. dont relève l'assujetti ».

Arrêt de la cour d'appel de Liège du 4 juin 2008

5. La cour d'appel, dans son arrêt, souligne en premier lieu que le texte légal ne prévoit qu'une *faculté*, dans le chef du directeur régional, de désigner un fonctionnaire pour viser et rendre exécutoire les contraintes à sa place. L'existence d'une telle délégation doit par conséquent être établie dans chaque cas d'espèce ou, à tout le moins, « la cour doit (...) être en mesure de pouvoir vérifier la qualité et la désignation du fonctionnaire qui a visé et rendu exécutoire une contrainte ».

L'arrêt rappelle par ailleurs à juste titre que « la désignation peut être faite de manière générale en désignant non pas un fonctionnaire mais une catégorie de fonctionnaires », par exemple selon leur grade. Or, en l'occurrence, il s'avère précisément qu'une délégation aurait été établie par le point 30 d'une note de service n° 23 du 24 février 1981 dûment signée par le directeur régional⁽⁸⁾, à l'égard de deux catégories de fonctionnaires précisément déterminées, sauf dans quelques domaines particuliers non pertinents en l'espèce : les « contrôleurs en chef titulaires » (dont le grade a été remplacé par celui d'inspecteur principal d'administration fiscale par arrêté royal du 6 juillet 1997) et, « en leur absence, [les] agents désignés pour assurer l'intérim de l'office ». Dans ces circonstances, « la simple mention du grade du fonctionnaire concerné et de sa désignation peut permettre de vérifier si celui-ci a effectivement qualité pour viser et rendre exécutoire une contrainte sans que soit sys-

⁽⁷⁾ Il s'agit d'une formule pré-imprimée et placée en bas du document intitulé « Contrainte ». La mention « *a.i.* » a, quant à elle, été rajoutée à la main et les mots « Inspecteur principal » ont été barrés à l'aide de deux traits obliques et parallèles.

⁽⁸⁾ Le texte prévoit en effet que c'est le directeur régional lui-même qui désigne son délégué. La cour d'appel ne précise pas cet élément dans son arrêt, mais il paraît important de le souligner.

La cour d'appel et les actes de procédure font état de plusieurs notes de service n° 23, 51, 64, 66, 67 et 75 dont seule la note 23 semblait relevante en l'espèce.

tématiquement rappelée la disposition administrative sur laquelle se fonde cette désignation »⁽⁹⁾.

La difficulté, en l'espèce, vient de ce que le grade réel du fonctionnaire ayant signé la contrainte n'est pas précisé dans la contrainte litigieuse⁽¹⁰⁾. Seules ses fonctions de directeur *ad interim* de l'administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines précèdent sa signature. Il faut en même temps préciser, car les actes de procédure et les décisions rendues n'attirent aucunement l'attention sur ce point, que ledit directeur – *a.i.* ou non – ne doit pas être confondu avec le directeur *régional* visé à l'article 85 précité, détenteur originaire du pouvoir en cause.

Selon la cour, « aucun des documents déposés par l'administration n'établit donc une délégation générale du pouvoir de directeur régional de viser et de rendre exécutoire les contraintes au profit d'un fonctionnaire qui exerce temporairement les fonctions de directeur » ni *a fortiori* une délégation particulière au profit du fonctionnaire ayant instrumenté.

À noter que les juges d'appel, avant de conclure de la sorte, reprochent à l'administration de n'avoir déposé ni l'instruction B.75 en vigueur à la date du 1^{er} juin 1986 dont elle faisait pourtant état dans ses conclusions additionnelles ni les documents relatifs à une éventuelle délégation au bénéfice des fonctionnaires ayant le grade de directeur ou exerçant les fonctions de directeur, comme en l'espèce. Si l'existence d'une délégation telle que prévue à l'article 85, § 1^{er}, du Code de la T.V.A. n'était pas démontrée à suffisance en l'espèce, la cour réserve de la sorte explicitement son appréciation au cas où lui seraient produits d'autres preuves ou documents.

La sanction n'en est pas moins stricte dès lors que la formalité méconnue nuit aux intérêts de l'assujetti frappé d'une contrainte jugée irrégulière : celle-ci « n'a pas de force exécutoire et ne peut donc produire d'effet ». La cour précise cependant qu'il ne lui appartient pas d'annuler l'acte concerné « à défaut de disposition expresse prévoyant une telle sanction ». Cette solution peut d'ailleurs se réclamer du libellé de l'article 85, § 1^{er}, du Code de

la T.V.A. dès lors que la formalité concernée porte exclusivement sur le visa qui rend exécutoire la contrainte, et point sur la signature ou l'existence de celle-ci. Telle est aussi la sanction prévue par l'article 159 de la Constitution (dont l'arrêt ne fait pas état), à un autre degré dans la hiérarchie des normes, qui commande de refuser l'application d'un acte illégal.

Arrêt de la Cour de cassation du 3 mars 2011 et conclusions conformes du ministère public

6. Non convaincu par le raisonnement de la cour d'appel, l'État belge s'est pourvu en cassation contre les deux arrêts rendus en l'espèce, articulant à leur égard un moyen unique, subdivisé en quatre branches dont seules les trois premières ont été examinées par le ministère public et la Cour. Celles-ci portent respectivement sur la délégation de pouvoir (II), la nature de la contrainte (III) et l'office du juge en présence d'un acte illégal en matière d'impôts (IV).

II. La délégation de pouvoir en droit public

A. La délégation du pouvoir de viser et de rendre exécutoire la contrainte

7. Dans une première branche, l'État n'a pas craint de soutenir en substance⁽¹¹⁾ que la délégation était bel et bien établie par la seule mention dans l'acte de la qualité de directeur *a.i.* du signataire, fonction lui permettant de viser et de « délivrer » une contrainte en matière de T.V.A. Il faisait également valoir qu'il ressortirait en toute hypothèse de l'arrêt ministériel du 2 septembre 2003 que l'intéressé occupait antérieurement les fonctions d'inspecteur principal d'administration, chef de service, grade équivalent à celui de contrôleur en chef titulaire qui, de l'aveu de l'arrêt, conférerait le pouvoir de viser et de rendre exécutoire une contrainte en matière de T.V.A. La législation n'imposerait en outre

⁽⁹⁾ Le terme désignation ne doit pas étonner dès lors qu'il est repris dans la législation applicable. Il ne modifie pas la nature de l'acte de délégation qui nécessite la désignation du délégué par le délégant. En revanche, la compatibilité d'une telle appréciation avec les exigences de la motivation formelle en matière de décisions individuelles que constituent assurément les contraintes, ne paraît pas évidente *a priori*.

⁽¹⁰⁾ La mention « Inspecteur principal » a été expressément et exclusivement biffée par le second signataire de la contrainte, à la faveur de sa qualité de directeur *a.i.* Il n'est pas évident que l'erreur matérielle eût pu être plaidée sur ce point dès lors que l'erreur doit avoir été réellement commise de bonne foi pour pouvoir être invoquée et que l'exercice de fonctions supérieures n'emporte pas *a priori* l'exercice concurrent des fonctions liées au grade réel de l'agent désigné à l'exercice de fonctions supérieures.

⁽¹¹⁾ Les quatre branches sont exposées en détail dans l'arrêt et les conclusions du ministère public, publiées ci-après.

aucune condition formelle ou probatoire à la délégation. Par ailleurs, le demandeur en cassation soulignait encore que l'article 9 de l'arrêté royal du 8 août 1983 relatif à l'exercice d'une fonction supérieure dans les administrations de l'État énonce que « l'agent chargé d'une fonction supérieure exerce toutes les prérogatives attachées à cette fonction », qu'il soit nommé à titre définitif ou désigné temporairement.

8. Après un intéressant rappel des principes gouvernant la délégation de droit public, le *ministère public* confirme tout d'abord, jurisprudence à l'appui, que l'article 85, § 1^{er}, du Code de la T.V.A. n'exige pas que la délégation de pouvoir faite par le directeur régional le soit au profit d'un fonctionnaire nominativement désigné, mais autorise une délégation donnée à certaines catégories déterminées de fonctionnaires⁽¹²⁾ de manière générale et impersonnelle⁽¹³⁾. Le mécanisme réalise un transfert de pouvoir vers un échelon subordonné et point seulement une « délégation de signature qui maintiendrait dans le chef du délégant un pouvoir hiérarchique de substitution concurrent »⁽¹⁴⁾.

Le ministère public précise ensuite que deux documents ont été joints au pourvoi. Il s'agissait, d'une part, de l'arrêté ministériel du 2 septembre 2003 par lequel le ministre des Finances approuve la désignation du signataire aux fonctions supérieures de directeur d'administration fiscale à Namur durant la période litigieuse, émanant du directeur général de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus. Le ministère public précise à cet égard que l'un des considérants de l'arrêt souligne que cette désignation fut faite « pour assurer "la continuité de la gestion financière" » et que le document mentionne que l'intéressé a le grade d'inspecteur principal d'administration (chef de service). Il précise également en note que lesdites fonctions supérieures correspondent à une fonction de directeur adjoint au directeur régional dans une direction générale.

Était jointe, d'autre part, une « [a]ttestation en matière de désignation des fonctionnaires chargés de viser et rendre exécutoires les contraintes (application de l'article 85, § 1^{er} du Code de la T.V.A.) » aux termes de laquelle le directeur chargé de la gestion des affaires au sein de la direction ainsi que ses rem-

plaçants temporaires ont, en application de l'article 85 du Code de la T.V.A., été désignés verbalement par les directeurs régionaux successifs pour viser et rendre exécutoires les contraintes décernées par les chefs de recette ressortissant de cette direction.

Selon le ministère public, le demandeur en cassation n'établit pas, au moyen de ces deux documents, l'existence d'une délégation régulière consentie par le directeur régional compétent au fonctionnaire signant par délégation la contrainte litigieuse, que ce soit nominativement, par renvoi général au grade administratif qu'il revêt ou par renvoi général à la fonction qu'il occupe.

S'agissant de l'arrêté ministériel du 2 septembre 2003, il résulte de celui-ci que l'intéressé « est promu temporairement dans le grade et la fonction supérieure de directeur d'administration fiscale » sans préciser qu'il conserverait « les compétences liées à son grade précédant, qui correspond à une autre fonction que celle de directeur d'administration fiscale ». Il importe peu, à cet égard, que la fonction de directeur d'administration, même intérimaire, soit supérieure à celle d'inspecteur principal : « le mécanisme de délégation prévu à l'article 85 précité est construit à partir d'une fonction et d'un grade déterminé, le directeur régional, et englobe les fonctionnaires délégués qu'il désigne, fût-ce ses directeurs adjoints. Ni plus ni moins »⁽¹⁵⁾. Or, en l'espèce, les directeurs adjoints n'ont pas été visés par la délégation prévue par la note de service n° 23 précitée.

Quant à l'attestation de délégation fonctionnelle, elle ne certifie guère plus que ce qu'elle vise. Elle n'établit ni qu'une désignation verbale soit suffisante compte tenu de l'importance des actes autorisés par la délégation, ni que le directeur d'administration fiscale *a.i.* concerné ait été dûment délégué, « à défaut de préciser que celui-ci occupait pendant la période litigieuse les fonctions de directeur chargé de la gestion des affaires contentieuses au sein de la direction ».

9. L'arrêt de la *Cour de cassation* est plus expéditif. Après avoir exposé les constats opérés par l'arrêt attaqué du 4 juin 2008, elle considère tout simplement que le moyen n'indique pas l'acte qui contiendrait la délégation aux directeurs de l'administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines du pou-

⁽¹²⁾ Cass., 12 février 2009, *Pas.*, 2009, I, n° 120, et note 1, p. 448.

⁽¹³⁾ « [A] défaut d'indication contraire dans les travaux parlementaires idoines » (*sic*) de cette disposition.

⁽¹⁴⁾ L'expression « autorisation de signature » doit être préférée à celle de « délégation de signature », source de confusion en ce qu'elle suppose une délégation de pouvoir alors que l'autorisation de signer ne porte que sur l'opération matérielle de signer en lieu et place de l'autorité compétente dont il est requis qu'elle ait elle-même effectivement décidé (sur ces questions, voy. *infra*, n° 10, spéc. la note 17).

⁽¹⁵⁾ Autrement dit, le mécanisme de délégation est d'interprétation stricte, comme il sera rappelé ci-dessous, n° 10 et les références citées en note 21.

voir de viser et de rendre exécutoire la contrainte alors précisément qu'il soutient le contraire. La Cour confirme en cela, à tout le moins implicitement, l'obligation qui incombe à l'autorité invoquant une délégation d'établir celle-ci, fût-ce devant le juge saisi d'une contestation sur ce point⁽¹⁶⁾.

La Cour fait encore allusion, pour mieux les écarter, aux documents nouveaux invoqués par le demandeur devant elle, à savoir l'attestation (précitée) jointe au pourvoi et l'arrêté ministériel – non du 2 septembre 2003 mais bien du 28 février 2001 – dont il ressortirait que le signataire aurait été désigné dès 1997 en qualité d'inspecteur principal d'administration fiscale, chef de service. Ces pièces n'ont pas été soumises à la cour d'appel, le texte dudit arrêté n'est pas joint au pourvoi et « ni l'arrêt ni aucune autre pièce à laquelle la Cour peut avoir égard n'en reproduit les termes ». Cette décision tient à la nature particulière du contrôle de cassation à l'égard des faits, qui se limite à certaines pièces⁽¹⁷⁾.

B. Le régime de la délégation de pouvoir

10. La décision de la Cour doit être approuvée et nous donne l'occasion de rappeler les principes directeurs élémentaires en la matière, trop souvent oubliés en pratique.

La délégation de pouvoir (ou de compétence) s'entend du procédé consistant, pour une autorité (le délégant), à transférer une partie des pouvoirs juridiques qui lui ont été attribués⁽¹⁸⁾ par un texte légal voire constitutionnel⁽¹⁹⁾, à une autre autorité (le délégataire) qui lui est subordonnée⁽²⁰⁾. Elle modifie ainsi l'ordonnance des pouvoirs, d'attribution, des organes exécutifs institués par le législateur ou le Constituant.

En tant que tempérament à la règle de l'indisponibilité des pouvoirs, traditionnellement déduite de l'article 33, alinéa 2, de la Constitution⁽²¹⁾, la délégation de compétence est de stricte interprétation⁽²²⁾ et n'est admise qu'à certaines conditions,

⁽¹⁶⁾ Voy. *infra*, n° 13.

⁽¹⁷⁾ Sur cette question, voy. notamment G. CLOSSET-MARCHAL, J.-F. VAN DROOGHENBROECK, S. UHLIG et A. DECROËS, « Examen de jurisprudence (1993-2005). Droit judiciaire privé. Les voies de recours », *R.C.J.B.*, 2006, pp. 347-351 et 362-369, n°s 339-342 et 347-351 ; H. BOULARBAH, Ph. GÉRARD et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, v° « Pourvoi en cassation en matière civile », *R.P.D.B.* complément t. XI, Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 201-204, n°s 288-313. Contrairement à une idée répandue, la Cour de cassation se doit d'avoir égard aux faits de la cause, sans quoi le correct exercice du contrôle de légalité qui lui est imparti ne se concevrait guère. Encore que la question soit discutée, l'on admet généralement qu'elle peut puiser ceux-ci non seulement dans la décision attaquée mais également dans les écrits et actes de procédure régulièrement soumis au juge du fond (versés au dossier de la procédure) ainsi que dans les pièces valablement jointes au pourvoi. S'agissant d'un arrêté ministériel, la Cour y ajoute l'hypothèse d'une publication de cet acte au *Moniteur belge*.

⁽¹⁸⁾ Elle se distingue par là de l'autorisation de signer, qui vise la confection et la signature, par un agent subordonné, de l'*instrumentum* d'une décision prise par son supérieur. Celle-ci ne doit pas être confondue avec la délégation de signature, notion issue du droit administratif français à laquelle certains arrêts du Conseil d'État se réfèrent improprement, qui s'entend d'un transfert de compétence laissant subsister, à la différence de la délégation de pouvoir, un pouvoir hiérarchique concurrent, en particulier de substitution, dans le chef du délégant. Cette distinction n'est pas reçue en droit administratif belge, où toute délégation de compétence conserve en principe au délégant son pouvoir hiérarchique et les prérogatives qui en découlent (voy. ci-dessous). Sur ces questions, voy. A. HENKES, « Le directeur du bureau du chômage par désignation ou délégation et la légalité externe de la décision administrative sur le droit aux allocations de chômage », *Chron. D.S.*, 1994, p. 53 ; F. KOEKELBERG, « Licéité de la délégation de pouvoir : avant tout une question de limites », obs. sous C.E., *Crabbe*, 27 juin 1984, n° 24.514, *A.P.T.*, 1985, pp. 144-147, n° 7 ; J. SALMON, « La délégation de pouvoir au sein de l'administration », avis préc. C.E., *Thai Thu Khanh*, 12 juin 1981, n° 21.253, *A.P.T.*, 1981, pp. 191-193, n°s 4-5 ; J. SALMON, *Le Conseil d'État*, Bruxelles, Bruylant, 1994, pp. 410-411 ; P. LEWALLE, *Contentieux administratif*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 1034-1035, n° 581.

⁽¹⁹⁾ Quoique la frontière ne soit pas toujours aisée à tracer dans la pratique, la délégation doit être soigneusement distinguée de l'attribution de pouvoirs, qui vise le procédé par lequel la loi, la Constitution ou toute autre norme pouvant créer des institutions confie une compétence, qu'elle organise, à un organe exécutif déterminé (M. LEROY, *Contentieux administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2011, 5^e éd., p. 379 ; J. SALMON, *op. cit.*, 1994, p. 410, spéc. note 1). L'attribution suppose, par nature, que son auteur dispose de la plénitude de pouvoirs et ne peut dès lors procéder, à l'échelon supérieur, que de dispositions de rang légal ou constitutionnel. Pareille qualification ne se conçoit pas pour une disposition réglementaire qui, lorsqu'elle confie l'exercice de certains pouvoirs à une autre autorité, s'analyse nécessairement en une délégation (voy. G. BOLAND, rapport préc. C.E., *Crabbe*, 27 juin 1984, n° 24.514, *A.P.T.*, 1985, p. 138).

⁽²⁰⁾ Ph. BOUVIER, *Éléments de droit administratif*, Bruxelles, De Boeck, 2002, p. 101, n° 103 ; P. GOFFAUX, *Dictionnaire élémentaire de droit administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2006, v° « Délégation de compétence (ou de pouvoir) », p. 84 ; F. KOEKELBERG, *op. cit.*, 1985, p. 143, n° 5 ; J. SALMON, *op. cit.*, 1994, p. 410 ; J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *Le Conseil d'État de Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 922, n° 430.1.

⁽²¹⁾ Disposant que « [les pouvoirs] sont exercés de la manière établie par la Constitution ».

⁽²²⁾ Voy. notamment C.E., *Maes*, 10 juillet 2006, n° 161.214 ; C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336. Ceci explique également que la règle du parallélisme des compétences, qui veut qu'en l'absence de dispositions spécifiques, l'autorité compétente pour adopter un acte dispose également du pouvoir de le défaire (P. GOFFAUX, *op. cit.*, 2006, v° « Acte contraire (théorie de l') », pp. 7-9), ne joue pas au profit du délégataire, dont la sphère de compétence est limitée aux actes strictement visés (C.E., *Ville de Fosses-la-Ville*, 19 février 2008, n°s 179.869 et 179.870 ; *contra*, sans toutefois aborder la règle du parallélisme, C.E., *Gérard*, 17 janvier 2003, n° 114.684, impl.).

que nous rappellerons brièvement en ce qui concerne l'adoption d'actes individuels⁽²³⁾.

11. La délégation requiert au premier chef une *habilitation* résultant du texte attributif de compétence⁽²⁴⁾. Cette autorisation de déléguer ne doit toutefois pas nécessairement être expresse mais peut découler implicitement⁽²⁵⁾ soit de la volonté certaine de l'autorité qui a attribué ces pouvoirs⁽²⁶⁾ soit de l'ampleur des tâches confiées à l'autorité déléguante⁽²⁷⁾ (28).

12. Même admise, la délégation doit encore avoir été effectivement consentie par un *acte du délégant* opérant transfert de pouvoir au délégataire qu'il désigne, antérieur à l'acte pris en application de ce transfert⁽²⁹⁾. Ces pouvoirs peuvent être conférés à une personne nommément désignée⁽³⁰⁾ ou, de manière plus générale et permanente, à l'ensemble des titulaires de fonctions déterminées indépendamment d'éventuels changements de personnes⁽³¹⁾, tant que ceux-ci relèvent du pouvoir hiérarchique du délégant⁽³²⁾.

(23) La délégation de pouvoir réglementaire obéit à un régime plus strict, spécialement sur le plan de l'étendue du pouvoir susceptible de délégation, davantage limité (sur cette question, voy. notamment P. GOFFAUX, *op. cit.*, 2006, v° « Délégation de pouvoir (ou de compétence) », p. 85).

(24) A. HENKES, concl. préc. Cass., 3 mars 2011, *Pas.*, 2011, pp. 708-710, n° 8 ; J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, 2012, p. 924, n° 430.4.1.

(25) Les modalités exactes de pareille habilitation tacite sont bien entendu sujettes à discussion : certains considèrent qu'une délégation est permise sauf interdiction expresse ou certaine de la disposition attributive de compétence (F. KOEKELBERG, *op. cit.*, 1985, p. 156, nos 28-29 ; C.E., *Desmedt e.a.*, 13 juin 1980, n° 20.422, *a contrario*) tandis que différents arrêts estiment que l'autorisation doit en toute hypothèse procéder de l'intention certaine de l'autorité qui a conféré les pouvoirs délégués (C.E., *Biston*, 23 juin 2004, n° 132.947 ; C.E., *Golub*, 3 juillet 2009, n° 195.091). À notre sens, il suffit, en l'absence de dispositions ou d'intention particulières, que la délégation porte sur des questions accessoires et s'impose à raison de l'ampleur des missions dévolues au délégant (voy. en ce sens C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336).

(26) C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336 ; F. KOEKELBERG, *op. cit.*, 1985, p. 148, n° 12.

(27) Voy. notamment C.E., *Pirotte*, 6 mars 1953, n° 2.258 (« que l'article 20 de la loi sur les dommages de guerre, en chargeant le ministre de prendre des décisions d'évocation et d'appel et, par le fait même, d'introduire des recours devant les commissions d'appel prévues à l'article 25, implique, par le nombre et la complexité des décisions à prendre, que le législateur entendait que le ministre pourrait permettre à des fonctionnaires de son département de traiter en son nom ces affaires, et de signer pour lui les actes destinés à introduire les recours ; que la disposition de l'article 20, prévoyant que les accords intervenus dans chaque cas individuel entre les sinistrés et les directeurs provinciaux peuvent être soumis à des commissions d'appel par le ministre, n'a pu vouloir imposer à celui-ci le devoir d'intervenir, directement et personnellement, en lui interdisant le droit de déléguer des fonctionnaires pour accomplir, en son nom, ces actes destinés à assurer la juste application de la loi dans des affaires dont le nombre et la complexité excluaient raisonnablement toute autre solution ») ; C.E., *Beciri et Dzalili*, 10 novembre 1971, nos 15.001 et 15.002 (« que l'article 3, 1°, [de la loi du 28 mars 1952 sur la police des étrangers] dispose que la mesure de refoulement peut être prise par le ministre de la Justice ou par l'administrateur de la sûreté publique ; qu'une telle disposition suppose nécessairement, en raison du fait que pareille mesure doit être prise chaque fois qu'un étranger tente de pénétrer irrégulièrement sur le territoire national ou qu'il s'y trouve irrégulièrement, que le ministre ou l'administrateur de la sûreté publique puisse déléguer son pouvoir de décision à un fonctionnaire agissant sous son autorité ») ; C.E., *Crabbe*, 27 juin 1984, n° 24.514, *A.P.T.*, 1985, p. 133 (« si [l'article 66 (actuellement 107), alinéa 2, de la Constitution] ne prévoit pas que le Roi, dans sa mission de chef de l'administration générale, puisse déléguer certains de ses pouvoirs, il a cependant toujours été interprété comme permettant au Roi de confier à des ministres le soin de fixer des mesures de détail nécessaires pour l'exécution d'une réglementation dont il a lui-même établi les dispositions fondamentales et de confier à des ministres ou même à une autre autorité le soin de prendre les décisions individuelles dans les cas de moindre importance ») ; C.E., *Biston*, 23 juin 2004, n° 132.947 (« qu'à défaut d'habilitation explicite à déléguer, la délégation doit être justifiée par l'ampleur des tâches ») ; C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336 (« que des délégations portant sur des points d'importance secondaire, découlant soit de l'ampleur des tâches confiées, soit de la volonté certaine de l'autorité qui les a confiées sont généralement admises, même en l'absence de texte »). Le juge administratif étend son contrôle à la vérification de l'ampleur des charges invoquée et à la nécessité de déléguer la compétence en cause dans ces circonstances (C.E., *Biston*, 23 juin 2004, n° 132.947 ; C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336).

(28) Cette solution est inspirée par des considérations d'efficacité de l'action administrative et ses tenants soulignent généralement l'impossibilité pratique pour nombre d'autorités supérieures d'exercer personnellement l'ensemble des pouvoirs qui leur sont attribués (G. BOLAND, *op. cit.*, 1985, p. 138 ; M.-A. FLAMME, *Droit administratif*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1989, p. 339, n° 143 ; F. KOEKELBERG, *op. cit.*, 1985, p. 144, n° 6).

(29) La compétence de l'auteur d'un acte administratif s'apprécie en effet au moment de son adoption et le délégataire doit dès lors être en mesure d'établir que le pouvoir d'adopter l'acte en cause lui avait bien été transféré au préalable. Le Conseil d'État considère par ailleurs qu'une ratification émanant de l'organe compétent est impuissante à couvrir un vice d'incompétence (voy. notamment C.E., *Antoun*, 16 novembre 1999, n° 83.494 ; C.E., *Godard*, 24 mai 2002, n° 106.976 ; C.E., *Nicolay*, 31 mai 2002, n° 107.260 ; C.E., *s.a. Résidence Harmonie*, 25 mars 2003, n° 117.483 ; B. DEROUAUX, « La réfection de l'acte annulé est-elle possible en matière de marchés publics ? », *A.P.T.*, 2006, p. 138, n° 3 ; J. SALMON, *op. cit.*, 1994, p. 413). Un acte de délégation ne pourrait pas davantage, sans habilitation légale expresse, rétroagir en vue de remédier à l'incompétence initiale du délégataire (C.E., *Buelens en Clerebaut*, 30 novembre 2000, n° 91.255, *in fine*).

(30) Pour un cas d'application, voy. C.E., XXX, 10 novembre 1999, n° 83.466.

(31) M.-A. FLAMME, *op. cit.*, 1989, p. 343, n° 145 ; J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, 2012, p. 922, n° 430.2.

(32) P. GOFFAUX, *op. cit.*, 2006, v° « Délégation de compétence (ou de pouvoir) », p. 86, qui souligne cependant que sont également admises des délégations, limitées à des questions hautement techniques et de portée restreinte, au profit d'orga-

Les effets de l'article 159 de la Constitution en matière fiscale sur une contrainte visée sans délégation démontrée

Pour d'évidentes raisons probatoires⁽³³⁾ et de publicité⁽³⁴⁾, l'acte de délégation ne peut, à la différence de l'habilitation, être implicite mais doit au contraire faire l'objet d'un écrit spécifique⁽³⁵⁾. Tel n'était pas le cas en l'espèce et la Cour de cassation n'a pas manqué de le constater.

Plus délicate en revanche est la question, également abordée dans l'affaire soumise à la Cour, de la *publicité* que doit recevoir cet acte du délégant pour être opposable et, partant, revêtir force obligatoire

à l'égard des destinataires des actes adoptés par le délégataire. De manière générale, l'opposabilité de l'acte de délégation intéressant la généralité des citoyens⁽³⁶⁾ est assurée par sa publication au *Moniteur belge*⁽³⁷⁾. Le Conseil d'État admet cependant que la notification d'une telle délégation à l'administré concerné suffit à la lui rendre opposable⁽³⁸⁾. S'agissant de délégations de pouvoirs qui ne concernent qu'un cercle restreint de personnes⁽³⁹⁾, la solution est en revanche plus incertaine et la doctrine même

nismes autonomes échappant à ce lien hiérarchique mais demeurant soumises à un certain contrôle. Dans les autres hypothèses en revanche, la délégation de compétence à une autorité subordonnée laisse en principe subsister le pouvoir hiérarchique du délégant (B. LOMBAERT, « Le pouvoir hiérarchique comme mode de contrôle de l'administration », *Rev. dr. U.L.B.*, 2008, p. 150). Ce pouvoir permet dans une certaine mesure au délégant de donner aux autorités déléguées des instructions quant à la manière d'exercer les compétences qui leur sont conférées, sans néanmoins vider de leur substance le pouvoir d'appréciation qu'impliqueraient celles-ci (voy. J.-M. FAVRESSE, « Déconcentration et décentralisation, reflets d'un monde disparu ? », *A.P.T.*, 1984, pp. 26-28). Sur le pouvoir d'évocation ou de substitution et de réformation du délégant, classiquement rattaché à la subordination hiérarchique, voy. *infra*.

(33) Voy. F. KOEKELBERG, *op. cit.*, 1985, p. 149, n° 13 ; J. SALMON, *op. cit.*, 1994, p. 413 ainsi que la note 29 ci-dessus.

(34) P. GOFFAUX, *op. cit.*, 2006, v° « Délégation de compétence (ou de pouvoir) », p. 86. Sur la publicité qu'appelle l'acte de délégation, voy. *infra*.

(35) C.E., *Thai Thu Khanh*, 12 juin 1981, n° 21.253, *A.P.T.*, 1981, p. 188 (« que, si la délégation de pouvoir est admissible, elle doit cependant faire l'objet d'une décision expresse du ministre et ne peut être implicite ») ; C.E., *commune de Momignies*, 28 octobre 1981, n° 21.509 ; C.E., *Wittebans*, 18 décembre 1989, n° 36.040 ; C.E., *Cloet*, 20 mars 2001, n° 94.149 ; C.E., *Labaye*, 9 mars 2004, n° 128.966 (« s'il est admis qu'une autorisation de déléguer peut être implicite, en revanche, toute délégation de compétence doit être consacrée par un écrit ») ; C.E., *Ville de Fosses-la-Ville*, 19 février 2008, nos 179.869 et 179.870 ; Ph. BOUVIER, *op. cit.*, 2002, p. 102, n° 103 ; A. HENKES, *op. cit.*, 1994, p. 54 ; J. SOHIER, *Les procédures devant le Conseil d'État*, Waterloo, Kluwer, 2009, 2^e éd., p. 74, n° 115.

(36) Voy. notamment C.E., *Wittebans*, 18 décembre 1989, n° 36.040 (s'agissant de la délégation du pouvoir de trancher des contestations relatives à la détermination de la résidence) ; C.E., *Ville de Huy*, 9 mai 1984, n° 24.325, *A.P.T.*, 1984, p. 311 et C.E., *Marson*, 22 mai 2001, n° 95.766 (concernant la délégation de compétences aux membres d'un Gouvernement régional) ; C.E., *Figueiredo Baptista Rodrigues*, 23 avril 2009, n° 192.585, point 8 (s'agissant d'autorisations relatives à la voirie régionale) ; C.E., *Ceulemans e.a.*, 29 mai 2008, n° 183.531, point 15.3 et C.E., *n.v. BusinessPanel et n.v. JC Decaux Belgium*, 30 juin 2011, n° 214.347, point 8 (concernant le pouvoir de décision en matière d'équivalence de diplômes étrangers). La portée de cette notion n'est toutefois pas aisée à cerner en pratique. Le Conseil d'État a ainsi considéré, dans un autre cadre, que « les arrêtés réglementaires intéressent par leur nature même la généralité des citoyens » (C.E., *De Boeck*, 28 juin 1999, n° 81.375). Appliquée à la délégation, cette approche conduirait cependant à inclure tout acte qui, d'une manière générale, impersonnelle et abstraite, transfère des compétences aux titulaires de fonctions déterminées, pareil acte présentant un caractère réglementaire (B. LOMBAERT, « La délégation de la compétence en matière administrative et le pouvoir d'évocation du délégant », *A.P.T.*, 1997, p. 159). Telle ne paraît cependant pas être la position du Conseil d'État (voy. notamment C.E., *collège des bourgmestre et échevins de la Ville de Lessines*, 17 janvier 2003, n° 114.644, impl.). À raison à notre sens certains considèrent-ils que cette question doit, en matière de délégation, s'apprécier au regard du nombre de personnes pouvant être concernées par l'exercice de la compétence déléguée (P. GOFFAUX, *op. cit.*, 2006, v° « Délégation de compétence (ou de pouvoir) », p. 86 ; voy. impl. en ce sens C.E. (A.G.), *Becquet*, 31 mars 2009, n° 192.102 ; C.E., *Maes*, 21 novembre 2008, n° 188.123 ; C.E., *Parisi*, 22 octobre 2009, n° 197.177 ; C.E., *Simon*, 22 octobre 2009, n° 197.191 ; C.E., *Molhan*, 26 octobre 2009, n° 197.307 ; voy. cependant C.E., XXX, 10 novembre 1999, n° 83.466, impl. : l'acte déléguant à un agent nommé désigné le pouvoir de décision relatif à l'octroi de cartes professionnelles ne doit pas être publié au motif, semble-t-il, qu'il s'agit d'une « délégation individuelle et personnelle »).

(37) Un autre arrêt considère, de manière trop générale à notre sens, que l'acte de délégation doit recevoir la même publicité que les textes réglant la répartition des compétences initiale (C.E., *Raes*, 30 novembre 2006, n° 165.304).

(38) C.E., *s.a. Immo Stockel et s.a. Depauw*, 2 mars 1999, n° 79.058 ; C.E., *Albers*, 28 octobre 2010, n° 208.527, point 6. De la sorte, le juge administratif se départit de décisions antérieures en sens contraire mais également, dans un même ordre d'idées, de sa jurisprudence qui, en matière de point de départ du délai de recours, n'attache sur ce plan aucun effet à l'accomplissement d'une formalité de publicité inadéquate (J. BOUCKAERT et T. GEVERS, « De verjaring van annulatieberoepen bij de Raad van State », *R.W.*, 2006-07, p. 1743, n° 5) et considère par suite que la notification d'un acte soumis à publication ne fait pas courir le délai contentieux (C.E., *s.a. Compagnie européenne de constructions immobilières*, 13 juin 2003, n° 120.603 ; M. LEROY, *op. cit.*, 2011, p. 489).

(39) Ainsi en irait-il d'une délégation, individuelle et personnelle, du pouvoir d'infliger des sanctions disciplinaires (C.E., *Dirick*, 15 décembre 2005, n° 152.815 (suspension) et 17 mars 2008, n° 181.156 (annulation)), de la compétence de statuer sur des demandes relatives aux mesures en faveur des victimes de la guerre (C.E., *Gutterman*, 29 novembre 2006, n° 165.261 ; C.E., *Szczekacz*, 29 novembre 2006, n° 165.262 ; C.E., *Nowak*, 29 novembre 2006, n° 165.263), du pouvoir de décision relatif à l'octroi de cartes professionnelles à un agent déterminé (C.E., XXX, 10 novembre 1999, n° 83.466) ou de l'acte d'un ministre régional chargeant un autre ministre de pourvoir à son remplacement, provisoire et de courte durée, pendant la période de vacances (C.E., *collège des bourgmestre et échevins de la Ville de Lessines*, 17 janvier 2003, n° 114.644).

autorisée ne s'étend d'ordinaire guère sur la question⁽⁴⁰⁾. L'on enseigne traditionnellement à cet égard que la délégation intervenue doit avoir été portée à la connaissance des personnes intéressées⁽⁴¹⁾. Tel est assurément le cas lorsque l'acte de délégation leur a été notifié⁽⁴²⁾. Certains considèrent cependant que la publicité requise serait également atteinte par la mention écrite, dans l'acte adopté par le délégataire, qu'une délégation a été consentie⁽⁴³⁾.

13. L'objet de la délégation ne peut par ailleurs revêtir qu'un caractère partiel⁽⁴⁴⁾ et accessoire⁽⁴⁵⁾, que ce soit en cas d'habilitation expresse⁽⁴⁶⁾ ou dans le silence des textes et de leur auteur⁽⁴⁷⁾. Est partant irrégulière une délégation non expressément prévue portant sur des questions d'importance plus considérable⁽⁴⁸⁾.

14. La délégation se marque, enfin, par une *précarité* intrinsèque⁽⁴⁹⁾, qui permet au délégant d'y mettre un terme à tout moment pour l'avenir⁽⁵⁰⁾.

⁽⁴⁰⁾ Voy. cependant J.-M. FAVRESSE, *op. cit.*, 1984, pp. 25-26 ; A. HENKES, *op. cit.*, 1994, pp. 54-55 ; F. KOEKLBERG, *op. cit.*, 1985, pp. 149-150, n° 14 ; J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, 2012, pp. 929-930, n° 432.

⁽⁴¹⁾ C.E., *Merland*, 25 octobre 2010, n° 208.406 ; C.E., *Albers*, 28 octobre 2010, n° 208.527, points 5 et 6 ; A. HENKES, *op. cit.*, 1994, p. 54 ; J. SALMON, *op. cit.*, 1994, p. 413.

⁽⁴²⁾ C.E., *Joachims*, 26 juin 1985, n° 25.515, *J.T.*, 1986, p. 60. La publicité voulue peut également être assurée par le biais d'une codification tenue à la disposition des membres du personnel (C.E., *Lardinois*, 6 juin 1990, n° 35.506) ou d'une note de service adressée aux agents concernés (C.E., *Gérard*, 17 janvier 2003, n° 114.684).

⁽⁴³⁾ A. HENKES, concl. préc. Cass., 3 mars 2011, *Pas.*, 2011, n° 178, pp. 711-712, n° 10 ; notes 1 et 2 sous Cass., 12 février 2009, *Pas.*, 2009, n° 120. Cette approche nous paraît cependant contestable dans la mesure où l'objectif assigné à la publicité, qui consiste, comme elle le souligne d'ailleurs, à permettre à son destinataire de s'assurer de la régularité externe de l'acte adopté par délégation, n'est à notre sens pas rencontré en ce cas. En effet, le simple visa d'une délégation n'offre aucun moyen de vérifier l'existence de celle-ci ni sa régularité et, dans le doute, l'administré concerné se verra alors contraint de contester l'acte pour apprécier ces éléments. Sauf publicité assurée par un autre biais, il convient à notre sens de joindre l'acte de délégation non publié à la notification de l'acte adopté en vertu de ce transfert. La Haute juridiction administrative a par ailleurs récemment décidé qu'en matière disciplinaire, une notification préalable de la délégation intervenue s'imposait dès lors que « la connaissance par un agent de l'autorité disciplinaire investie du pouvoir de décision est un corollaire des droits de la défense puisqu'elle conditionne notamment l'exercice éventuel du droit de récusation » et a censuré sur cette base la sanction adoptée par le délégataire fautive pour la partie adverse d'établir le caractère obligatoire de l'acte de délégation à l'égard de l'agent concerné (C.E. (A.G.), *Becquet*, 31 mars 2009, n° 192.102 ; C.E., *Maes*, 21 novembre 2008, n° 188.123 ; C.E., *Parisi*, 22 octobre 2009, n° 197.177 ; C.E., *Simon*, 22 octobre 2009, n° 197.191 ; C.E., *Molban*, 26 octobre 2009, n° 197.307).

⁽⁴⁴⁾ Elle ne peut dès lors valablement opérer transfert de l'ensemble du ou des pouvoirs attribués (C.E., *Delaunoy*, 24 septembre 2001, n° 99.059 ; C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336 ; F. KOEKLBERG, *op. cit.*, 1985, p. 155, n° 25 ; P. LEWALLE, *op. cit.*, 2008, p. 1037, n° 581.b).

⁽⁴⁵⁾ Cette appréciation sera éminemment affaire d'espèce et dépend « de la source des pouvoirs attribués, de la manière dont ils sont définis, de la matière dans laquelle les pouvoirs sont conférés, de l'autorité à laquelle la délégation est donnée ainsi que de l'importance des pouvoirs délégués » (C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336 ; F. KOEKLBERG, *op. cit.*, 1985, p. 150, n° 15).

⁽⁴⁶⁾ En ce cas, bien entendu, la délégation consentie ne peut au premier chef excéder l'étendue de l'habilitation expresse. L'examen du Conseil d'État ne s'arrête cependant pas là et tend, en l'absence de dispositions spécifiques, à circonscrire celle-ci dans les mêmes limites que celles applicables à l'autorisation tacite (voy. notamment C.E., *Dutront*, 26 février 1997, n° 64.805 ; C.E., *Dubois*, 25 juin 1997, n° 66.952 ; C.E., *Ville d'Andenne*, 4 juin 2010, n° 204.782 ; C.E., *Naome*, 23 décembre 2010, n° 210.067).

⁽⁴⁷⁾ La Haute juridiction administrative fait généralement preuve de sévérité en pareil cas et n'admet de délégation que de mesures accessoires ou secondaires (voy. C.E., *Labaye*, 9 mars 2004, n° 128.966 ; C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336).

⁽⁴⁸⁾ C.E., *Crabbe*, 27 juin 1984, n° 24.514, *op. cit.*, p. 133 (délégation à un ministre du pouvoir royal de nommer à la fonction la plus élevée) ; C.E., *Jadot*, 7 septembre 2001, n° 98.735 (délégation à un ministre du pouvoir royal de nommer aux fonctions de grade supérieur) ; C.E., *Labaye*, 9 mars 2004, n° 128.966 (retrait d'un agrément en qualité d'école de conduite) ; C.E., *Van Mulders*, 6 novembre 2008, n° 187.754, point 8 (concernant l'adoption du règlement d'ordre intérieur du Service d'Incendie et d'Aide Médicale Urgente de la Région de Bruxelles-Capitale). La délégation ne peut en effet, dit-on généralement, être que partielle (C.E., *a.s.b.l. Syndicat de la police belge e.a.*, 10 octobre 2006, n° 163.336 ; F. KOEKLBERG, *op. cit.*, 1985, p. 155, n° 25).

⁽⁴⁹⁾ Cette caractéristique tient davantage du régime de la délégation qu'elle n'en est une condition.

⁽⁵⁰⁾ P. GOFFAUX, *op. cit.*, 2006, v° « Délégation de compétence (ou de pouvoir) », p. 86. Plus délicat en revanche est le point de savoir si le délégant conserve des pouvoirs concurrents pendant la délégation et peut encore évoquer ponctuellement un pouvoir délégué en vue d'exercer cette compétence ou réformer une décision prise par le délégué, sans révoquer au préalable la délégation consentie. S'agissant de l'évocation, différents arrêts du Conseil d'État admettent que « le délégant peut toujours exercer lui-même les compétences qu'il a déléguées » (C.E., *Sa Nabais*, 13 décembre 1996, nos 63.579 et 63.580 ; C.E., *Maisonbaute*, 1^{er} juillet 2003, n° 121.164). La Cour de cassation a de même décidé récemment que « [l]a délégation par le ministre du pouvoir d'estimer en justice dans les matières relevant de sa compétence n'enlève pas ce pouvoir à l'autorité qui le délègue » (Cass., 12 novembre 2008, *Pas.*, 2008, n° 629). L'exercice d'un pouvoir de réformation n'est pour sa part concevable que dans les limites des conditions du retrait d'acte et se réduirait dès lors souvent à un contrôle de légalité (B. LOMBAERT, *op. cit.*, 2008, p. 152 ; M. LEROY, *op. cit.*, 2011, p. 382). Différents auteurs ont toutefois observé, à raison à notre sens, que, spécialement en l'absence de disposition expresse, ces solutions se concilient difficilement avec la règle d'égalité devant la loi et le respect que le délégant doit à son règlement, en application de l'adage

III. La nature de la contrainte

15. La deuxième branche du moyen soulevé devant la Cour de cassation portait sur l'absence, dans le deuxième arrêt attaqué, de toute considération à l'égard du préjudice causé ou de l'atteinte portée aux intérêts de l'assujéti par l'omission ou l'irrégularité querellée alors que la contrainte constituerait un acte de procédure soumis aux articles 860 et suivants du Code judiciaire, en tant que titre exécutoire que l'administration fiscale serait autorisée à se délivrer à elle-même en vertu du privilège du préalable et qui lui permettrait de poursuivre le recouvrement de la dette fiscale en vertu du privilège de l'exécution d'office.

Qu'il soit permis de rappeler que seule la loi est susceptible d'établir de tels privilèges définis, à proprement parler, comme, s'agissant du privilège du préalable, la dispense du préalable que constitue l'autorisation du juge pour recourir à l'exécution forcée, et, en ce qui concerne le privilège de l'exécution d'office, la dispense des conditions supplémentaires à l'autorisation du juge, posées par le droit commun pour l'exécution forcée comme telle⁽⁵¹⁾. Le second privilège est plutôt rare en matière d'obligations pécuniaires que constituent les dettes d'impôts, dans laquelle le législateur renvoie le plus souvent explicitement au Code judiciaire sur ce point. À propos du privilège du préalable, il est souvent avancé qu'il permettrait à l'administration de se délivrer à elle-même un titre exécutoire, ce qui ne fait toutefois pas de celui-ci un acte de procédure pour autant. L'acte concerné est en effet posé par l'autorité administrative en dehors de toute procédure judiciaire dont elle est précisément dispensée.

Aussi, la contrainte visée à l'article 85 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée est-elle un acte administratif⁽⁵²⁾, selon la Cour de cassation⁽⁵³⁾, en manière telle qu'en cette branche le moyen manque en droit.

Il suffisait dès lors à la cour d'appel de constater que la compétence du fonctionnaire ayant visé et rendu exécutoire la contrainte n'est pas établie, faute de démontrer l'existence d'une délégation dans le chef du signataire, pour décider que ladite contrainte ne peut produire aucun effet. De la sorte, la cour d'appel a régulièrement motivé et légalement justifié sa décision.

IV. L'office du juge fiscal en présence d'un acte administratif illégal relatif à l'impôt

16. En substance, l'État belge reprochait à l'arrêt du 4 juin 2008, par la troisième branche de son moyen, de l'avoir condamné à rembourser toute somme perçue en vertu de la contrainte déclarée illégale alors qu'à son estime il revenait à la cour d'appel de statuer elle-même sur l'existence ou non d'une dette d'impôt dès lors qu'elle était régulièrement saisie de la contestation sur ce point.

Ce grief-là fit mouche auprès du ministère public et de la Cour de cassation qui, à l'identique, reprirent en canon cette considération⁽⁵⁴⁾ lapidaire selon laquelle « [e]n raison du caractère d'ordre public de l'impôt, les juridictions de l'ordre judiciaire doivent statuer elles-mêmes en fait et en droit dans les limites du litige dont elles sont saisies, quelle que soit la nullité dont est entachée la décision adminis-

patere legem quam ipse fecisti, lorsqu'un arrêté réglementaire confie de manière générale le pouvoir de prendre certaines décisions à des autorités subordonnées, d'autant plus quand pareille délégation se double de l'institution d'une voie de recours administratif auprès du délégant (B. LOMBAERT, *op. cit.*, 1997, spéc. pp. 158-160 ; J.-M. FAVRESSE, *op. cit.*, 1984, pp. 18-22 ; P. LEWALLE, *op. cit.*, 2008, p. 1037, n° 581, a) *in fine* ; *contra* M. LEROY, *op. cit.*, 2011, p. 382). La question nous semble en revanche nettement plus discutable en présence d'arrêtés, réglementaires, par lesquels une autorité se borne à déléguer une fraction des pouvoirs qui lui ont été attribués aux titulaires d'une fonction soumis à son contrôle sous la réserve expresse d'une évocation (J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, 2012, p. 922, n° 430.2).

⁽⁵¹⁾ M. NIHOUL, *op. cit.*, 2001, n° 617, p. 742.

⁽⁵²⁾ Dans le même sens : Cass., 3 mars 2011, *Pas.*, 2011, n° 179 et concl. conf. av. gén. Henkes, ajoutant que « la nullité d'un acte administratif déduite de la violation d'une formalité substantielle ou prescrite à peine de nullité ne requiert pas que cette violation ait causé à l'administré un grief concret ». *Contra* N. PIROTTE, « Délégation T.V.A. », note sous l'arrêt commenté, *R.G.C.F.*, 2011, p. 552, n° 4, qui expose que « [l]a contrainte T.V.A. n'est pas une décision administrative mais un titre exécutoire ; elle n'est pas prise sur recours administratif préalable obligatoire prescrit par l'article 1385undecies du Code judiciaire ». Toute décision prise par une autorité administrative, tel un organe de l'État fédéral dans l'exercice de missions non législatives ou contentieuses, constitue cependant un acte administratif indépendamment de tout recours administratif organisé et la circonstance que la loi lui confère une force exécutoire ne lui fait pas perdre cette nature. Du reste, la contrainte constitue également un titre de taxation, comme l'admet cet auteur.

⁽⁵³⁾ À la suite du ministère public.

⁽⁵⁴⁾ Trois arrêts de la Cour de cassation, par deux fois précédés de conclusions, sont d'ailleurs cités dans ce sens par le ministère public en note 12. Ils seront analysés plus loin (voy. *infra*, n° 24).

trative intervenue ». La cour d'appel s'était prononcée en sens différent puisqu'elle avait condamné le demandeur à rembourser à la défenderesse toute somme qu'il aurait perçue en exécution de ladite contrainte aux motifs, précités, que « s'il ne lui appartient pas d'annuler la contrainte litigieuse à défaut de disposition expresse prévoyant une telle sanction, [...elle] se doit de constater qu'en l'absence de preuve de ce qu'elle a été visée et rendue exécutoire par le directeur régional ou par un fonctionnaire dûment désigné par lui, cette contrainte n'a pas de force exécutoire et ne peut donc produire aucun effet ». Selon la Cour de cassation, « [l]'arrêt, qui, pour ce motif, ne statue pas sur la contestation dont la cour d'appel était saisie et qui portait sur l'existence de la dette d'impôt, ne justifie pas légalement sa décision » d'ordonner le remboursement.

A. Observations liminaires

17. La question posée par la troisième branche de l'unique moyen se rapporte directement à la sanction que le juge fiscal doit attacher à l'illégalité incidemment⁽⁵⁵⁾ constatée à l'endroit de la contrainte litigieuse (expressément qualifiée d'acte administratif⁽⁵⁶⁾) et à la portée de ladite sanction : le refus d'application doit-il emporter le remboursement de toute somme perçue en vertu de la contrainte illégale ou, au contraire, le juge est-il tenu, indépendamment de l'illégalité de la contrainte, de vider la contestation en matière d'impôts comme si, en somme, l'illégalité n'avait pas été commise ? L'intérêt pour le contribuable d'agir en justice en dépend directement car, dans le second cas, il deviendra souvent très relatif.

La réponse de la Cour ne semble permettre aucune hésitation. Les juridictions de l'ordre judiciaire doivent statuer elles-mêmes en fait et en droit sur l'existence de la dette d'impôt. Elles doivent le faire quelle que soit la nullité dont est entachée la décision administrative intervenue (et par exemple que celle-ci soit d'ordre public ou non ou qu'elle porte sur la légalité externe ou interne de l'acte). Mais elles le peuvent uniquement dans les limites du litige dont elles sont saisies. Cette obligation s'im-

pose, à suivre la Cour de cassation, en raison du caractère d'ordre public de l'impôt.

Une telle solution peut paraître surprenante pour le juriste habitué à une sanction plus radicale de toute illégalité tirée de l'incompétence de l'auteur de l'acte au motif, précisément, qu'une telle illégalité touche elle-même à l'ordre public...

Les ressources de l'article 159 de la Constitution semblent toutefois inépuisables en pratique et les contours de son application très différents selon la matière concernée. À cet égard, il faut rappeler que le droit fiscal est une matière très spécifique du droit public, à ce point spécifique qu'il donne lieu à un enseignement distinct dans les études de droit et que ses spécialistes revendiquent souvent le statut de discipline autonome. La doctrine autorisée en la matière insiste en tous cas sur ce que les lois d'impôt sont d'ordre public et que la position de la Cour de cassation rappelée ci-dessus ne serait que l'une des conséquences du caractère d'ordre public des lois fiscales⁽⁵⁷⁾, jurisprudence à l'appui.

Avec le recul, une telle justification, aussi séduisante soit-elle, ne nous paraît guère convaincante. Car si les lois fiscales sont d'ordre public, elles le sont pour le tout et donc aussi en ce qu'elles désignent une autorité habilitée à délivrer la contrainte.

L'on eût préféré, en outre, que le législateur lui-même définisse, au terme d'un débat démocratique, les règles qui sont d'ordre public et celles qui ne le sont pas, de même que les conséquences concrètes attachées au caractère d'ordre public d'une règle lorsqu'il est reconnu. Des conséquences qui, à première vue, pourraient en l'occurrence paraître incompatibles avec la sanction que le Constituant originaire a dictée aux juges dès 1831 en présence – et donc en cas de constat – d'une illégalité : le refus d'application. Invoquer l'ordre public pour donner force à une imposition résultant d'un acte administratif illégal peut en effet donner la fausse impression, sans une analyse plus approfondie, que l'acte est malgré tout appliqué.

Enfin, le caractère d'ordre public de certaines dispositions est un argument qui souffre d'un manque de clarté et d'explication, auquel le juge est parfois obligé de recourir pour trancher les questions de droit dans le silence de la loi⁽⁵⁸⁾. En l'espèce, il peut

⁽⁵⁵⁾ Sur la sanction du refus d'application en général, voy. notamment D. DÉOM, « Le refus d'application », in M. NIHOUL (dir. et éd.), *L'article 159 de la Constitution. Le contrôle de légalité incident*, Bruxelles, La Charte, 2010, pp. 145 à 184.

⁽⁵⁶⁾ Dans la branche précédente du moyen et une fois encore dans cette troisième branche-ci.

⁽⁵⁷⁾ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2009-2010*, Waterloo, Kluwer, 2010, p. 24, n° 0194 et les références citées en note 89.

⁽⁵⁸⁾ À charge pour le législateur ou le constituant, selon le cas, et si nécessaire, de modifier les règles ou l'interprétation qui en est donnée par les juridictions dans l'exercice de leurs missions.

cependant s'expliquer par l'intérêt essentiel pour les pouvoirs taxateurs en général de percevoir les contributions nécessaires au financement de leurs activités de même que par l'égalité des citoyens devant la charge fiscale, dont on trouve une consécration explicite à l'article 172 de la Constitution.

Pour vérifier ce qu'il en est, nous nous attachons, dans les lignes qui suivent, à retracer l'origine et le fondement du considérant itératif repris tel quel par la Cour de cassation depuis plusieurs décennies (B) avant de nous pencher sur la compatibilité de l'enseignement de l'arrêt avec le prescrit de l'article 159 de la Constitution (C).

B. Le fondement de l'office du juge fiscal

1) Analyse de la jurisprudence de la Cour de cassation et de son origine

18. Nos recherches sur ce point nous mènent à faire plusieurs constats.

Premièrement et malgré les références plus récentes reprises par le ministère public à cet égard, la jurisprudence en la matière est très ancienne. Elle remonte au dix-neuvième siècle⁽⁵⁹⁾. La formule telle que retenue par l'arrêt commenté date, semble-t-il, du milieu du vingtième siècle.

Deuxièmement, la jurisprudence antérieure concerne quasi exclusivement les impôts sur les revenus, mais il semble que la question doive être résolue de manière identique en matière de T.V.A., à en croire les conclusions du ministère public précédant l'arrêt commenté. Le caractère d'ordre public de l'impôt n'est en effet pas lui-même limité à une catégorie d'impôt.

Troisièmement, il semble que dès l'origine, le cœur de la Cour de cassation balançait entre deux justifications. Celle relative au caractère d'ordre public de toute loi fiscale (quel que soit son objet) et celle déduite du principe dispositif.

19. Au sujet du principe dispositif précisément, une contestation s'était élevée, à la fin du XIX^e siècle, sur la nature de l'intervention de la cour d'appel en matière de contributions directes⁽⁶⁰⁾. Celle-ci avait changé en même temps que la loi du 30 juillet 1881 eut enlevé à la députation permanente⁽⁶¹⁾ la compétence de statuer sur les réclamations des contribuables en matière d'impôts directs pour la transférer au directeur des contributions. Les travaux préparatoires de ladite loi indiquaient expressément qu'à la différence de la députation permanente, il ne s'agirait point, pour le directeur, de juger mais de prendre une décision administrative en manière telle que la cour d'appel, en cas de recours, devenait, dans ce contentieux précis, la juridiction judiciaire statuant en premier et dernier ressort⁽⁶²⁾. Avec pour conséquence que sa compétence n'était pas limitée par celle du directeur des contributions dont la décision lui est déférée, et lui permettait par exemple de statuer sur la demande d'intérêts moratoires liée à la perception indue d'un impôt en vue de réparer le dommage causé par cette perception, considérée comme l'accessoire de la demande principale⁽⁶³⁾, ou de discuter subsidiairement le montant de cotisations contestées à titre principal⁽⁶⁴⁾ même en l'absence de débat devant le directeur. Mais avec pour conséquence, aussi, que la cour d'appel était dorénavant⁽⁶⁵⁾ limitée par l'objet de la demande, à la différence du directeur des contributions saisi quant à lui, par la réclamation,

⁽⁵⁹⁾ Nous nous sommes limités à consulter la jurisprudence à laquelle les arrêts eux-mêmes renvoyaient dans la chaîne des citations.

⁽⁶⁰⁾ Voy. à ce sujet av. gén. Sartini van den Kerckhove, concl. conf. préc. Cass., 13 janvier 1932, *Pas.*, 1932, I, pp. 23-25.

⁽⁶¹⁾ Sous le régime antérieur, cette compétence relevait du gouverneur.

⁽⁶²⁾ *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1880-1881, Projet, n° 124, et Rapport, n° 158, p. 9 ; *Ann. parl.*, 28 juin 1881, p. 1409 et 29 juin 1881, pp. 1420-1421. *Adde Pasin.*, 1880, pp. 294-295 et notes 1 et 4.

⁽⁶³⁾ Cass., 12 octobre 1891, *Pas.*, 1891, I, p. 244 et concl. contr. sur la compétence proc. gén. Mesdach de ter Kiele.

⁽⁶⁴⁾ Cass., 22 juin 1936, *Pas.*, 1936, I, p. 310 et concl. conf. pr. av. gén. Gesché. Selon la Cour, cette demande (même non préalablement formée devant le directeur) « était, en fait et en droit, comprise dans la réclamation adressée à ce fonctionnaire et (...) en tout cas la compétence de la cour d'appel n'est pas limitée à la connaissance des points qui ont fait l'objet d'un débat administratif et alors qu'aucune disposition légale ne subordonne la recevabilité d'une demande devant la cour d'appel à la condition qu'elle ait au préalable été présentée au directeur des contributions ; (...) la cour d'appel connaît des recours de ces décisions en premier et dernier ressort » qui lui attribuent « la pleine compétence de la contestation fiscale » (p. 314). Selon le ministère public, « [s]on pouvoir n'a d'autre limite que l'intérêt [du contribuable] ou plutôt que celle qui résulte du caractère de l'instance, lequel s'oppose à ce qu'il ne soit rien accordé au fisc au-delà de ce que comporte la décision du directeur des contributions » (p. 312).

De même : Cass., 22 septembre 1936, *Pas.*, 1936, I, p. 364 et note 1, p. 365 (notice indiquant que l'arrêt statue dans le même sens).

⁽⁶⁵⁾ Elle était auparavant considérée comme une juridiction exceptionnelle saisie en degré d'appel des décisions contentieuses de la députation permanente et participant à ce titre au pouvoir exécutif en n'étant pas tenue par les règles de droit commun. Elle était ainsi saisie du droit d'opérer la rectification des erreurs de cotisation aussi bien dans l'intérêt du fisc que dans celui du contribuable (not. Cass., 14 novembre 1864, *Pas.*, 1865, I, p. 434 et concl. conf. proc. gén. Cloquette, alors

de l'examen entier des enrôlements qui lui sont dénoncés.

Ainsi jugé, dès 1894, « que les décisions des cours d'appel en matière fiscale ayant le caractère de jugements, il faut admettre qu'elles sont saisies par un acte ayant la valeur d'une demande judiciaire, dont le propre est d'indiquer, à l'origine du litige, l'objet déterminé auquel elle tend, ainsi que la cause juridique sur laquelle elle est fondée et qui a pour effet de circonscrire l'office du juge dans des limites précises ; [q]ue si le législateur a attribué aux cours d'appel la mission de juger les contestations fiscales dans ces conditions communes à toutes les contestations judiciaires, il ne peut être supposé avoir voulu les investir, contrairement aux principes sur la division des pouvoirs, d'une attribution essentielle du pouvoir administratif, celle d'arrêter les rôles des contributions ; que c'est cependant à ce résultat qu'aboutirait le système du pourvoi, puisque celui-ci attribue aux cours d'appel le droit de réviser la cotisation pour le tout ⁽⁶⁶⁾, alors que le contribuable n'a signalé que des griefs partiels ou qu'il n'a même précisé aucun grief » ⁽⁶⁷⁾.

À noter que la Cour de cassation, dans le même arrêt, écarte expressément le « principe que tout ce qui touche à l'assiette et au calcul de l'impôt est d'ordre public » invoqué pour permettre à la cour d'appel de réviser la cotisation pour le tout... Selon la Cour, « ce principe doit se combiner, dans son application à l'espèce, avec d'autres principes qui intéressent également l'ordre public, notamment avec ceux qui déterminent les attributions respectives des pouvoirs et les règles de compétence des juridictions judiciaires ; [q]u'eu égard au principe invoqué par le pourvoi, les cours d'appel ont l'obligation d'étendre leur examen sur tous les moyens qui justifient la réclamation fiscale dont elles sont régulièrement saisies, même alors que ces moyens ne sont pas invoqués par les parties ; mais que,

d'autre part, eu égard aux principes rappelés dans le considérant qui précède, les cours d'appel doivent, en matière fiscale comme en toute autre matière tenant ou non à l'ordre public, s'abstenir de s'attribuer le jugement de questions étrangères à la compétence du pouvoir judiciaire et de contestations dont elles ne sont pas saisies dans les formes et les délais de la loi » ⁽⁶⁸⁾.

Ainsi cassé, selon la même logique, l'arrêt qui statue *ultra petita* en déchargeant le contribuable de toute cotisation alors que celui-ci sollicitait uniquement la limitation de celle-ci ⁽⁶⁹⁾, l'arrêt qui se saisit d'une contestation dont la cour n'a pas été saisie par le recours formé par le contribuable contre la décision du directeur des contributions au demeurant favorable sur le point concerné ⁽⁷⁰⁾ ou encore l'arrêt qui décharge le contribuable de taxes non enrôlées au départ (et dès lors illégalement ajoutées en cours de réclamation par le directeur pour d'autres périodes) au lieu de constater l'inexistence de la décision du directeur à leur égard ⁽⁷¹⁾.

20. Avec le temps et progressivement, une confusion semble s'être insidieusement installée entre le principe dispositif lié à la nature juridictionnelle du contrôle judiciaire et le caractère d'ordre public de l'impôt, souvent affirmé par ailleurs, la Cour de cassation laissant le cas échéant incertain le lien à opérer entre ces deux considérations. Régulièrement, cependant, l'obligation faite au juge de trancher la contestation d'impôt est incidemment justifiée par la législation en vigueur qui attribue cette compétence à la juridiction, spécialement lorsqu'il n'est pas du tout fait référence au caractère d'ordre public de l'impôt.

Ainsi jugé, le 17 février 1936, que la cour d'appel connaît en premier et dernier ressort du recours du contribuable contre la décision du directeur des contributions et (par conséquent ?) « doit, quels que soient les vices de cette décision, examiner le

av. gén., exposant au passage que le contribuable « ne peut se plaindre de ce qui n'est qu'un retour à la stricte application de la loi, provoqué par son propre fait », p. 446).

⁽⁶⁶⁾ Et donc de redresser d'office toutes les erreurs qui pourraient être trouvées.

⁽⁶⁷⁾ Cass., 15 janvier 1894, *Pas.*, 1894, I, ici p. 87, nous soulignons. Rem. déjà Cass., 13 décembre 1880, *Pas.*, 1880, I, p. 16 en matière de patente.

⁽⁶⁸⁾ *Ibidem*, p. 88. Dans les attendus qui précèdent, la Cour ne s'attachait pas aux motifs de la loi mais à son texte dont il ressort que l'objet déterminé du recours se déduit de la décision motivée du directeur sur les réclamations des contribuables, des formalités et délais du recours ainsi qu'à l'obligation faite au directeur de ne transmettre à la cour que les pièces relatives à la contestation. Par son arrêt, la Cour rejette le pourvoi introduit par le contribuable contre l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles qui avait déclaré irrecevable sa demande nouvelle introduite pour la première fois devant elle et visant à contester l'ensemble de la patente concernée alors que la réclamation tendait uniquement à des dégrèvements partiels. Selon la Cour, la demande était par conséquent tardive et la cour d'appel incompétente pour statuer en dehors des réclamations soumises, au préalable, au directeur des contributions. Sur ce point, la jurisprudence sera constante par la suite.

⁽⁶⁹⁾ Cass., 1^{er} mai 1923, *Pas.*, 1923, I, p. 284, un tel arrêt violant au surplus la foi due aux actes, en l'occurrence à la requête introductive.

⁽⁷⁰⁾ Cass., 13 janvier 1932, *Pas.*, 1932, I, p. 22 et concl. conf. av. gén. Sartini van den Kerckhove.

⁽⁷¹⁾ Cass., 10 novembre 1936, *Pas.*, 1936, I, p. 411 et notes 1 et 2. Rapp. Cass., 31 octobre 1932, *Pas.*, 1932, I, p. 291.

fond de la réclamation que le contribuable prétend avoir été rejetée à tort et ne peut annuler la taxation pour le motif que la décision critiquée n'a elle-même pas été motivée »⁽⁷²⁾ ou a été insuffisamment motivée⁽⁷³⁾. Ou encore le 14 février 1938 que « la cour, juge en premier et dernier ressort, est saisie du litige en son entier ; qu'elle ne peut se borner à statuer sur une fin de non-recevoir, opposée à la réclamation par le directeur, et rejetée par elle ; qu'elle doit statuer sur le fond comme sur les fins de non-recevoir et les exceptions, sans pouvoir se dessaisir, sauf le cas d'incompétence »⁽⁷⁴⁾ propre, et le 20 décembre 1938, « que le recours formé devant elle lui attribue le plein pouvoir de juger la contestation fiscale »⁽⁷⁵⁾.

En revanche, c'est le ministère public, qui, en note 4 sous l'arrêt du 28 février 1939⁽⁷⁶⁾, justifie par le caractère d'ordre public de la « matière des impôts » la règle générale en matière fiscale selon laquelle le juge, une fois saisi, est tenu de vérifier si l'impôt est ou n'est pas dû, en vertu des lois en vigueur. L'arrêt lui-même ne mentionne nullement l'ordre public comme fondement légal⁽⁷⁷⁾. En l'espèce, l'administration avait, en cours d'instance, déclaré accorder le dégrèvement de la cotisation contestée, ce qui avait paru suffisant à la cour d'appel pour ne pas faire d'investigations supplémentaires. Le juge du fond ne pouvait se contenter d'une telle motivation selon la Cour de cassation, pour qui, « saisie par le recours régulier d'un

contribuable, la cour d'appel est, sous le contrôle de la cour de cassation, seule compétente pour décider si une cotisation, en matière d'impôts sur les revenus, doit ou ne doit pas être annulée ; (...) la cour d'appel est tenue de vérifier si l'impôt est dû en vertu des lois en vigueur ; (...) la seule considération, que l'administration accorde le dégrèvement de la cotisation, n'autorise pas le juge du fond à accueillir le recours »⁽⁷⁸⁾. La reconnaissance par l'administration d'une erreur qu'elle croit avoir commise, si elle est un devoir, « ne saurait, à elle seule, justifier la décision par laquelle la cour annule la cotisation et ordonne la restitution par l'État des sommes perçues en raison de cette cotisation », précise le ministère public. Cette conclusion se dégagerait du caractère d'ordre public de l'impôt et de diverses dispositions : l'article 112 (aujourd'hui 172⁽⁷⁹⁾) de la Constitution, qui « interdit, tant à l'Administration qu'au pouvoir judiciaire, d'accorder une exemption ou une modération d'impôt, sinon en exécution d'une loi qui l'autorise »⁽⁸⁰⁾, et l'article 74, alinéa 2, des lois coordonnées par arrêté royal du 12 septembre 1936 aux termes duquel « des impôts ne peuvent être restitués que s'ils ont été indûment perçus ».

21. Un arrêt du 5 mai 1941⁽⁸¹⁾ fut l'occasion pour la Cour de limiter la portée du caractère d'ordre public de la loi fiscale par le principe dispositif revêtu, au passage, du même caractère. Elle y décide en effet qu'en rejetant une réclamation concernant

⁽⁷²⁾ Cass., 17 février 1936, *Pas.*, 1936, I, p. 154 (trois arrêts), notice précisant que les arrêts lui sont conformes (« [s]ous l'empire de la législation actuelle »).

⁽⁷³⁾ Cass., 17 mars 1936, *Pas.*, 1936, I, p. 196 : les cotisations « n'en peuvent pas moins être reconnues ultérieurement justifiées ».

⁽⁷⁴⁾ Cass., 14 février 1938, *Pas.*, 1938, I, p. 42 et note 2 se référant pour comparaison à l'arrêt précité du 22 juin 1936. En l'espèce, le directeur avait écarté à tort une réclamation introduite, selon lui, tardivement. Selon la Cour, une telle décision a pour effet de laisser subsister la taxation enrôlée et la cour d'appel est désormais seule saisie (par le contribuable) sans que le directeur, qui a épuisé ses pouvoirs, puisse être saisi à nouveau sur le fond.

⁽⁷⁵⁾ Cass., 20 décembre 1938, *Pas.*, 1938, I, p. 395 et note 2 : la cour d'appel peut accorder une exemption non invoquée devant le directeur (voy. aussi Cass., 28 février 1939, *Pas.*, I, 1939, I, p. 104 et note 1 signée R.H.), sauf si la forclusion décidée par le directeur est confirmée (Cass., 4 décembre 1933, *Pas.*, I, 1934, I, p. 92 ; Cass., 4 mai 1937, *Pas.*, I, 1937, I, p. 133).

⁽⁷⁶⁾ La note est signée R.H. alors que les conclusions conformes étaient prises par le procureur général R. Hayoit de Termicourt, alors avocat général.

⁽⁷⁷⁾ La note renvoie certes à deux arrêts antérieurs fondés sur le caractère d'ordre public de lois d'impôts mais dans les deux cas pour justifier la recevabilité de moyens nouveaux non soumis au juge du fond : Cass., 5 janvier 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 26 (taxe sur le revenu cadastral) s'agissant de lois fondant l'impôt mais non mentionnées en tête du rôle et non invoquées devant la députation permanente ; Cass., 11 mars 1935, *Pas.*, I, 1935, p. 185 (taxe sur le revenu cadastral) s'agissant de moyens en matière d'impôts qui devaient être soulevés d'office et que « le juge, en s'abstenant de les invoquer, [...] a implicitement déclarés non fondés » en manière telle qu'ils ne sont pas nouveaux : conformément à un enseignement classique, « [u]n moyen d'ordre public n'est pas nouveau » car le juge est censé s'être prononcé sur de tels moyens.

⁽⁷⁸⁾ Cass., 28 février 1939, *Pas.*, 1939, I, p. 104. Dans le même sens sans mentionner davantage l'ordre public : Cass., 18 novembre 1958, *Pas.*, 1959, I, p. 286 et note 2 précisant jurisprudence à l'appui que le contribuable limite la saisine de la cour en limitant l'objet de son recours. Voy. aussi W.G., note sous Cass., 4 mai 1954, *Pas.*, I, 1954, I, p. 749 (l'arrêt évoque uniquement la violation des dispositions légales visées au moyen).

⁽⁷⁹⁾ « Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

⁽⁸⁰⁾ Dans le même sens : W.G., note sous Cass., 4 mai 1954, *Pas.*, I, 1954, I, p. 749.

⁽⁸¹⁾ Cass., 5 mai 1941, *Pas.*, 1941, I, p. 177.

certaines cotisations pour l'exercice 1933, le directeur des contributions avait admis, « implicitement mais clairement, l'existence et la régularité de la réclamation elle-même ». Or, seule la décision du directeur est portée devant la cour d'appel en manière telle que l'existence et la régularité de la réclamation ne sont plus discutables entre les parties devant la cour d'appel. Celle-ci est donc « sortie des bornes du litige en déclarant nulle la décision directoriale et en disant, en conséquence, non fondé le recours dirigé contre celle-ci, par le motif qu'aucune réclamation régulière n'aurait été dirigée contre lesdites cotisations ».

Les conclusions conformes du procureur général Léon Cornil, alors premier avocat général, sont éloquentes quant à la nécessité d'un arbitrage entre les principes évoqués. Elles font directement écho à la « doctrine Gesché » de 1936 et aux développements concernant l'ordre public sous l'arrêt du 28 février 1939⁽⁸²⁾ en concluant que « [l]a raison qui interdisait à la cour d'appel de dire la réclamation inexistante ou irrégulière, c'est que le fisc avait, par la décision du directeur, admis l'existence et la régularité de la réclamation et que le recours du contribuable n'avait porté devant elle que le seul litige – mais tout le litige – sur la déduction de l'impôt »⁽⁸³⁾. Si la réclamation devant le directeur est la « continuation de la discussion entre le contribuable et le fisc [qui] n'a pas encore dit son dernier mot » et peut majorer la cotisation, lorsque le directeur se prononce, « le travail de l'administration est terminé ; l'administration est liée et il est interdit au directeur de revenir sur sa décision »⁽⁸⁴⁾. Le recours contre la décision du directeur entame le débat judiciaire, conformément aux articles 66 et 67 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus : il « n'appartient qu'au contribuable [...] pas à l'administration ». « Le contribuable n'use pas de son recours pour être cotisé davantage ; il en use pour être déchargé totalement ou partiellement de la cotisation. *La cour d'appel n'est saisie, par son recours, que de la question*

de savoir si la cotisation doit être maintenue et si elle doit être maintenue intégralement. Mais de cette question, la cour d'appel est saisie en son entier ; elle doit juger si la cotisation, telle qu'elle résulte du travail de l'administration qui a abouti à son expression définitive dans la décision du directeur, est conforme à la loi. Certes, si le directeur a décidé que l'impôt n'était pas dû pour telle raison de droit ou de fait, mais qu'il était dû pour telle autre raison de droit ou de fait, la cour d'appel pourra juger que c'est pour la raison de droit ou de fait écartée par le directeur que l'impôt est dû ; elle pourra même juger que c'est pour une raison de droit ou de fait qui n'a pas été envisagée par le directeur, qui n'a pas été soumise au directeur, que l'impôt est dû ou n'est pas dû. Saisie par le contribuable d'un recours contre une décision du directeur dont la portée est que l'impôt est dû, elle doit statuer sur la déduction de l'impôt ». Partant, la question de l'existence ou de la régularité⁽⁸⁵⁾ de la réclamation ne peut être débattue devant la cour d'appel que si le contribuable l'a portée devant celle-ci (par hypothèse lorsque le directeur a rejeté la réclamation pour ce motif « ce qui implique que la cotisation est maintenue »). En ce cas, la question de savoir si l'impôt est dû n'est éventuellement posée que dans un second temps. Dans le cas contraire, « le recours du contribuable ne saisit la cour d'appel que de la question de savoir si l'impôt est dû »⁽⁸⁶⁾.

Derrière le principe dispositif se cache ainsi une considération discutable, en réalité, selon laquelle « [e]n permettant au fisc de contester devant la cour d'appel l'existence ou la régularité sur lesquelles il s'est prononcé affirmativement dans la décision du directeur, on ouvrirait au fisc un recours contre sa propre décision, rendue par son organe, le directeur, ce qui serait contraire aux principes et à la plus élémentaire logique »⁽⁸⁷⁾. Il résulte en effet d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation que l'administration peut invoquer l'il-

⁽⁸²⁾ Présentés comme étant propres à la Cour.

⁽⁸³⁾ *Pas.*, 1941, I, p. 179.

⁽⁸⁴⁾ Ce qui paraît aujourd'hui contestable eu égard à la théorie du retrait des actes administratifs. Référence est faite à un arrêt du 8 juin 1938, *Pas.*, 1938, I, p. 197 et concl. conf. av. gén. Sartini van den Kerckhove insistant au passage sur le principe incontestable que, « quels que soient les vices affectant la décision, par exemple défaut de motivation, absence de réponse à une demande formulée par le redevable, la cour d'appel n'en est pas moins valablement saisie de la contestation fiscale et doit la vider, sans s'arrêter aux vices de la décision attaquée » (p. 199). Mais l'arrêt décide au contraire que le recours formé devant la cour d'appel ne lui attribue la pleine compétence de la contestation fiscale qu'à « la condition que la décision qui lui est déferée soit valable » et que la cour ne pouvait donc aborder l'examen du fond de la contestation à l'occasion des recours pris contre ces deux décisions « nulles ». Il semble en réalité que la première décision, ne pouvant être retirée selon la Cour, était devenue définitive.

⁽⁸⁵⁾ En l'espèce son caractère tardif.

⁽⁸⁶⁾ Nous soulignons.

⁽⁸⁷⁾ Concl. conf. proc. gén. Cornil, alors pr. av. gén., préc. Cass., 5 mai 1941, *Pas.*, 1941, I, p. 179.

légalité d'une décision propre même pour la première fois en degré de cassation⁽⁸⁸⁾.

Qu'à cela ne tienne, et pour en revenir au cœur du sujet, ainsi jugé, dans la lignée de cette jurisprudence, que « le recours du redevable devant la cour d'appel ne remettant point en discussion la recevabilité de la réclamation, l'arrêt attaqué décide à bon droit que la cour d'appel sortirait des bornes du litige en déclarant tardive ladite réclamation »⁽⁸⁹⁾, c'est-à-dire en étendant son contrôle au-delà du fondement de celle-ci. Jugé par ailleurs que « ce n'est pas [la décision directoriale] que le recours du contribuable défère à la cour d'appel, mais bien la contestation elle-même pour être jugée en premier et dernier ressort », notamment pour justifier que « l'arrêt dénoncé avait l'obligation d'examiner la contestation qui lui était soumise, d'après tous les éléments de fait et de droit de la cause »⁽⁹⁰⁾ et ne pouvait se borner à relever les illégalités éventuelles de la décision directoriale ou encore que « l'arrêt attaqué n'avait à rencontrer que les conclusions prises devant la cour d'appel »⁽⁹¹⁾ et non les arguments développés dans la décision directoriale de rejet.

Juge en premier et dernier ressort, la cour d'appel est dès lors « investie de la connaissance de l'intégralité de la contestation fiscale soumise à l'examen du directeur des contributions par la réclamation du contribuable ; [son] pouvoir de contrôle n'est pas limité aux seuls moyens relevés par le directeur ou produits devant lui, et (...) le contribuable peut invoquer devant elle tout moyen non soulevé devant le directeur, pourvu que, comme en l'espèce, ce moyen ne modifie pas la nature de la réclamation originale et ne comporte aucune demande nouvelle distincte de celle qui a été soumise au directeur ou basée sur une cause juridique différente »⁽⁹²⁾.

Toujours dans le même esprit, « le recours devant la cour d'appel n'est pas la continuation, dans une autre instance, du litige entre l'administration et le contribuable ; [...] il] introduit la procédure judiciaire relative au litige dont la phase administrative est terminée par la décision du directeur ; [...] dans la phase judiciaire, la cour d'appel statue sur le litige en première et dernière instance »⁽⁹³⁾, en manière telle que ce recours ne peut être formé par l'ancien mandataire d'une personne décédée mais

⁽⁸⁸⁾ Voy. Cass., 21 avril 1988, *Pas.*, 1988, I, n° 504 et concl. conf. proc. gén., alors av. gén., Janssens de Bisthoven ; *R.C.F.B.*, 1990, p. 402, note Ph. QUERTAINMONT. Dans le même sens, C.A., 26 avril 2007, n° 70/2007, B.6.2 ; C. const., 19 septembre 2007, n° 121/2007, B.6.2 ; C.E., *Nicolas*, 26 mai 1966, n° 11.843 ; A. ALÉN, *Rechter en bestuur in het Belgische publiekrecht. De grondslagen van de rechterlijke wettigheidscontrole*, Anvers, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, pp. 840-841, n° 448 ; P. LEWALLE, *op. cit.*, 2008, p. 359, n° 285 ; Ph. QUERTAINMONT, « Le contrôle juridictionnel de la légalité des actes administratifs individuels (l'exception d'illégalité et le retrait des actes créateurs de droit) », note sous Cass., 21 avril 1988, *R.C.F.B.*, 1990, pp. 435-437, n°s 28-30 ; J. THEUNIS, « De "exceptie van onwettigheid" (artikel 159 G.W.) : meer vragen dan antwoorden », *R.W.*, 2007-08, p. 1272, n° 17.

⁽⁸⁹⁾ Cass., 25 février 1946, *Pas.*, 1946, I, p. 89 et note 1. Le directeur avait en l'espèce discuté et finalement accueilli la réclamation.

⁽⁹⁰⁾ Cass., 29 mars 1949, *Pas.*, 1949, I, p. 253 et note 1.

⁽⁹¹⁾ Cass., 7 février 1950, *Pas.*, 1950, I, p. 394 et note 3.

⁽⁹²⁾ Cass., 23 janvier 1951, *Pas.*, 1951, I, p. 333 et notes 1 et 2. Il s'agissait en l'espèce d'une contestation portant sur le montant des achats de devises étrangères. L'article 61 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus est cité comme fondement du recours.

Dans le même sens : Cass., 25 avril 1950, *Pas.*, 1950, I, p. 587 ainsi que note 2 et concl. conf. proc. gén. Ganshof van der Meersch, alors av. gén., soulignant la limite de cette règle s'agissant de la production de nouvelles pièces étayant la demande originale (« ce qui a (...) déterminé la cour à affirmer cette règle (*sic*), c'est le souci de ne pas voir la cour d'appel empiéter sur le domaine de l'administration et être amenée à se substituer à celle-ci dans le calcul d'une cotisation », p. 592), relativisant ainsi les enseignements des arrêts Cass., 19 février 1947, *Pas.*, 1947, I, p. 63 ; Cass., 23 décembre 1947, *Pas.*, 1947, I, p. 561 ; Cass., 17 octobre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 72 et concl. conf. proc. gén. Ganshof van der Meersch, alors av. gén. et Cass., 24 mai 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1049, impl. *Addé* Cass., 31 octobre 1932, *Pas.*, 1932, I, p. 291 sur le cas, à l'inverse, d'une question tranchée par la cour sur laquelle le directeur n'avait pas statué (cassation) ; Cass., 29 avril 1952, *Pas.*, 1952, I, p. 540 et note 2 à propos d'une question tranchée ni par le directeur ni par la cour.

À noter que dans les conclusions précédant l'arrêt du 25 avril 1950, le ministère public indique établir, jurisprudence à l'appui, que c'est au nom du caractère d'ordre public des dispositions relatives à l'établissement et au recouvrement de l'impôt que la Cour de cassation a admis le droit du contribuable, en l'absence de disposition contraire, d'invoquer un moyen nouveau (c'est-à-dire non invoqué devant l'administration) à l'appui de sa demande originale (sans modifier celle-ci) (p. 589) et considère qu'il doit par conséquent en aller de même en matière de preuve.

Dans le même sens encore mais sans mentionner l'ordre public : Cass., 1^{er} juin 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 353 et note 1 ; Cass., 10 janvier 1950, *Pas.*, 1950, I, p. 302 et note 2, p. 304 ; Cass., 21 avril 1953, *Pas.*, 1953, I, p. 638 et notes 10 et 11.

En mentionnant l'ordre public s'agissant d'un moyen invoqué pour la première fois en degré de cassation : Cass., 5 janvier 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 26 et notes 1 et 2 ; Cass., 29 octobre 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 271 et note 1 signée P.L. ; Cass., 13 février 1933, *Pas.*, 1933, I, p. 128 et note 1 signée A.G. ; Cass., 11 mars 1935, *Pas.*, 1935, I, p. 185 et note 2 ; Cass., 7 mars 1939, *Pas.*, 1939, I, p. 119 et note 1 ; Cass., 21 juin 1943, *Pas.*, 1943, I, p. 248 et note 1 ; Cass., 17 juin 1946, *Pas.*, 1946, I, p. 241 ; Cass., 12 janvier 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 20 ; Cass., 5 octobre 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 547 et notes 1 et 2 ; Cass., 27 septembre 1949, *Pas.*, 1949, I, p. 35 et note 1 ; Cass., 10 juin 1952, *Pas.*, 1952, I, p. 652 et notes 1 et 2.

⁽⁹³⁾ Cass., 29 septembre 1953, *Pas.*, 1954, I, p. 60 et notes 1 et 2.

devait l'être par les héritiers ou leur mandataire, ceux-ci ne pouvant poursuivre une instance non valablement introduite.

Partant, « saisie par le recours du redevable contre une décision qui maintient la cotisation établie, la cour d'appel doit rechercher si l'impôt est ou n'est pas légalement dû ; [...] si elle ne peut aggraver, au regard du redevable, le dispositif de la décision frappée de recours, elle n'est aucunement liée par les motifs invoqués à l'appui de cette décision »⁽⁹⁴⁾.

22. Dans un arrêt du 18 mai 1954⁽⁹⁵⁾, le lien de cette jurisprudence avec l'ordre public est réintroduit. La Cour de cassation décide en effet qu'« en raison du caractère d'ordre public de l'impôt, la cour d'appel, dans les limites du litige qui lui est soumis, apprécie elle-même, en fait et en droit, la dette d'impôt du contribuable, sans être tenue par les considérations de fait ou de droit sur lesquelles sont fondées la cotisation et la décision du directeur »⁽⁹⁶⁾, de sorte que n'est pas recevable le moyen fondé sur une prétendue mauvaise interprétation des décisions du directeur par l'arrêt attaqué⁽⁹⁷⁾. La

formule tend à s'imposer progressivement, non sans variantes qui, paradoxalement, omettent à nouveau rapidement l'ordre public, pour justifier que la cour d'appel doit examiner le fondement de la cotisation établie par la décision du directeur, dont elle est saisie par le recours, quels que soient les vices de cette décision⁽⁹⁸⁾. La Cour en déduit également que le fondement légal de la décision directoriale peut résulter de l'application à la cause de dispositions légales qui n'ont été invoquées ni lors de l'établissement de l'impôt ni dans la décision du directeur⁽⁹⁹⁾ ; qu'en statuant de la sorte la cour d'appel ne viole pas la foi due aux actes (en l'occurrence un avis de rectification)⁽¹⁰⁰⁾ ni les droits de la défense⁽¹⁰¹⁾ ; qu'elle n'est pas liée non plus par les considérations de fait ou de droit sur lesquelles le contrôleur s'est fondé pour établir la cotisation, ni par celles invoquées dans la décision du directeur des contributions⁽¹⁰²⁾ ou encore que, dans les mêmes limites du litige, les parties peuvent proposer et la cour accueillir et même soulever des moyens nouveaux⁽¹⁰³⁾, le litige étant « limité aux contestations soulevées dans la réclamation au di-

⁽⁹⁴⁾ Cass., 17 juin 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 152 et note 2. Dans le même sens, Cass., 3 novembre 1947, *Pas.*, 1947, I, p. 464 et note 1.

⁽⁹⁵⁾ Voy. déjà Cass., 16 février 1954, *Pas.*, 1954, I, p. 540 et notes 2 et 3 signée W.G. alors que les conclusions conformes ont été prises par M. le procureur général, alors avocat général, Ganshof van der Meersch. L'arrêt mentionne le caractère d'ordre public de l'impôt pour rappeler que le soulèvement d'office de moyens est possible mais limité par l'objet du litige (c'est-à-dire du recours) dont la cour est saisie. Les notes sous l'arrêt rappellent les principes en imputant le principe dispositif à la loi organisant le recours et l'obligation de soulever les éventuels moyens relatifs à la contestation tranchée par le directeur au caractère d'ordre public de l'impôt.

⁽⁹⁶⁾ Cass., 18 mai 1954, *Pas.*, 1954, I, p. 811 et note 1 situant l'arrêt dans la ligne des arrêts du 29 mars 1949 et 7 février 1950 sans que ceux-ci ne réfèrent au caractère d'ordre public de l'impôt.

⁽⁹⁷⁾ Cass., 18 mai 1954, *Pas.*, 1954, I, p. 811 et note 1.

⁽⁹⁸⁾ Cass., 8 mars 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 755 et notes 1 et 2 situant également l'arrêt dans une série d'arrêts antérieurs dont seul celui du 18 mai 1954 mentionne l'ordre public. L'arrêt précise que l'appréciation de la cour se fait « d'après les éléments de la cause » et que « la cour d'appel eût-elle le droit d'annuler la décision du directeur des contributions, encore cette annulation n'entraînerait-elle pas la nullité de la cotisation elle-même », en invoquant l'ordre public.

Dans le même sens et en invoquant l'ordre public (sauf en notice) : Cass., 16 novembre 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 247 et notes 6 et 7, p. 248, référant aux arrêts des 8 mars, 31 mai, 7 juin, 13 juillet et 7 octobre 1955.

⁽⁹⁹⁾ Cass., 31 mai 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1075 et note 1 référant aux arrêts des 18 mai 1954 et 8 mars 1955. L'arrêt ne fait pas allusion à l'ordre public.

⁽¹⁰⁰⁾ Cass., 7 juin 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1092 et note 1, p. 1093, référant aux arrêts des 18 mai 1954 et 31 mai 1955. L'arrêt ne fait pas allusion à l'ordre public. De même Cass., 13 juillet 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1248 et note 2 référant aux arrêts des 18 mai 1954, 8 mars, 31 mai et 7 juin 1955, sans faire allusion à l'ordre public. Rapp. Cass., 21 février 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 651 et note 1.

À l'inverse, Cass., 6 décembre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 342 et note 1 référant aux arrêts des 8 mars, 31 mai, 7 juin et 16 novembre 1955 sans mentionner l'ordre public : viole la foi due aux actes la cour qui, « sans apprécier elle-même, comme elle en avait le devoir, dans les limites de sa saisine et d'après les éléments régulièrement produits, l'existence de la dette d'impôt, [...] se fonde, pour annuler les cotisations sur l'écrit que constitue la décision du directeur des contributions [...] en affirmant que celle-ci ne prévoyait aucun moyen de preuve de droit commun, alors que, pour justifier les impositions supplémentaires, la décision invoquait l'application de l'article 55 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus » ; Cass., 10 avril 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 834 et note 1 référant aux arrêts du 16 novembre et 6 décembre 1955 et 21 février 1956 sans mentionner l'ordre public.

⁽¹⁰¹⁾ Cass., 7 octobre 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 97 et note 2 référant aux arrêts des 8 mars, 31 mai, 7 juin et 13 juillet 1955. L'arrêt ne fait pas allusion à l'ordre public. Il précise que la cour n'est pas non plus tenue par les moyens développés en conclusions par le contribuable. Sur ce dernier point, voy. aussi Cass., 22 mai 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 1007 et note 1.

⁽¹⁰²⁾ Cass., 17 janvier 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 474 et notes 3 et 4 référant aux arrêts des 13 juillet, 7 octobre, 16 novembre et 6 décembre 1955. L'arrêt ne fait pas allusion à l'ordre public, et précise « qu'en admettant que la cotisation enrôlée à charge du demandeur était justifiée pour des motifs autres que ceux qui avaient été invoqués par le contrôleur, puis par le directeur des contributions, l'arrêt n'a ni aggravé la situation du demandeur, ni reconnu un droit de recours à l'administration contre sa propre décision ». *Adde* Cass., 7 octobre 1955, précité.

⁽¹⁰³⁾ Cass., 17 janvier 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 474 et note 5. L'arrêt ne fait pas allusion à l'ordre public à la différence des arrêts

recteur et aux points sur lesquels celui-ci a statué d'office »⁽¹⁰⁴⁾, indépendamment de la volonté des parties⁽¹⁰⁵⁾. Le contribuable qui soumet directement à la cour d'appel ce qui excède les contestations soulevées dans la réclamation et ce dont le directeur s'est saisi d'office à cette occasion n'introduit pas un recours contre la décision du directeur mais une réclamation nouvelle généralement hors délai⁽¹⁰⁶⁾.

À noter que sous l'arrêt du 5 avril 1955, l'avocat général R. Delange justifie également « [e]n raison de l'ordre public de la matière des impôts » la règle selon laquelle « l'accord éventuel du redevable sur la cotisation enrôlée à sa charge ne le prive pas du droit d'introduire, dans le délai légal, une réclamation »⁽¹⁰⁷⁾. À défaut, la cotisation devient irrévocable. Le cas échéant, par contre, les prétentions qu'il formule limitent le litige⁽¹⁰⁸⁾ mais enclenche le processus de vérification complète par le directeur.

23. Avec le temps, les différents courants jurisprudentiels continuent de se mêler en privilégiant les renvois à des décisions récentes, le plus souvent de la même décennie.

La référence à l'ordre public se généralise nettement pour établir l'obligation de la cour d'appel de juger elle-même de la cotisation dans les limites du litige dont elle est saisie.

Dans quelques cas, devenus isolés, la justification donnée aux mêmes décisions continue de tenir dans le principe dispositif non formellement évoqué mais implicitement désigné par les limites du litige, du recours⁽¹⁰⁹⁾ ou de l'instance. À plusieurs reprises, le moyen pris de l'autorité de la chose jugée de la décision directoriale est par ailleurs rejeté eu égard à sa nature administrative⁽¹¹⁰⁾.

Sous toutes réserves quant à sa pertinence à l'heure actuelle en matière fiscale, il résulte de cette jurisprudence que la cour d'appel doit apprécier elle-même, en fait et en droit, le fondement des cotisations, dans les limites du litige dont elle est saisie⁽¹¹¹⁾ et qu'elle n'est, ce faisant, pas liée :

- par les considérations de fait ou de droit (même non critiquées) sur lesquelles sont fondées la cotisation et la décision du directeur⁽¹¹²⁾ et qu'elle peut opposer à la prétention du redevable un moyen qui n'a pas été proposé en conclusions par l'administration⁽¹¹³⁾ ;
- par la taxation d'office du directeur⁽¹¹⁴⁾ ;
- par la décision de forclusion partielle du directeur⁽¹¹⁵⁾ ;
- par l'argumentation de l'administration à laquelle elle ne peut se limiter⁽¹¹⁶⁾ ;

suyants : Cass., 5 avril 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 875 et note 5 ; Cass., 4 octobre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 87 et note 3 ; Cass., 11 octobre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 115 et note 5 ; Cass., 20 décembre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 394 et note 1, p. 395.

⁽¹⁰⁴⁾ Cass., 25 janvier 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 548 et note 1 (le litige ne s'étendant pas à la cotisation elle-même dans tous ses éléments) ; Cass., 1^{er} février 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 574 et note 1 ; Cass., 19 avril 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 889 et note 1 ; Cass., 5 juillet 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1208 et note 1 ; Cass., 12 juillet 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1243 et notes 1 et 2 signées W.G. selon qui « [c]'est par la réclamation et par la décision du directeur des contributions que le champ de la contestation, dont la cour d'appel peut connaître, est déterminé » (p. 1245) ; Cass., 4 octobre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 87 et note 3 (l'arrêt mentionne l'ordre public, à la différence des autres) ; Cass., 21 octobre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 154 et note 2 ; note 2 sous Cass., 29 novembre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 308 (l'arrêt concerne une exception légale en la matière) ; Cass., 2 décembre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 316 et note 1. *Adde* Cass., 18 janvier 1955, *Pas.*, I, 1955, I, p. 519 et note 1 sans mentionner l'ordre public malgré le renvoi à l'arrêt du 16 février 1954.

⁽¹⁰⁵⁾ Tel que l'accord de l'administration : Cass., 1^{er} mars 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 723.

⁽¹⁰⁶⁾ Cass., 25 janvier 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 548.

⁽¹⁰⁷⁾ *Ibid.*, notes 1 à 3.

⁽¹⁰⁸⁾ Ainsi, en soumettant directement à la cour d'appel ce qui excède les contestations et ce dont le directeur s'est saisi d'office, le redevable forme une réclamation nouvelle hors délai (Cass., 19 avril 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 889 et note 2).

⁽¹⁰⁹⁾ Il s'agit du deuxième terme des mots clés du *verbo* des arrêts concernés. Les dispositions des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus et ensuite celles du C.I.R. relatives aux recours sont expressément visées en notice.

⁽¹¹⁰⁾ Voy. également *supra*, n° 15.

⁽¹¹¹⁾ Cass., 8 janvier 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 513 et note 2, invoquant l'ordre public. Rapp. Cass., 21 novembre 1957, *Pas.*, 1958, I, p. 297, sans mentionner l'ordre public. La cour doit contrôler l'exactitude d'une déclaration d'un redevable (le calcul d'intérêts) sans pouvoir tirer la réalité de la dette d'impôt de l'absence de contestation par l'administration : Cass., 27 octobre 1959, *Pas.*, 1960, I, p. 244, sans mentionner l'ordre public.

⁽¹¹²⁾ Cass., 17 janvier 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 474 et note 3.

⁽¹¹³⁾ Cass., 9 octobre 1956, *Pas.*, 1957, I, p. 117 et note 1. L'arrêt invoque l'ordre public.

⁽¹¹⁴⁾ Cass., 12 juin 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 1109 et note 1. L'arrêt ne mentionne pas l'ordre public.

⁽¹¹⁵⁾ Cass., 10 mai 1966, *Pas.*, 1966, I, p. 1149 et note 3 : « [...] la cour d'appel [est] tenue de veiller à l'application des règles d'ordre public » dont fait partie la déchéance du droit d'introduire une réclamation après expiration du délai prévu à cette fin.

⁽¹¹⁶⁾ Cass., 25 septembre 1956, *Pas.*, 1957, I, p. 48 et note 2. L'arrêt invoque l'ordre public. De même : Cass., 3 mai 1966, *Pas.*,

- « par l'interprétation donnée à la déclaration du contribuable par l'administration, ni par celle qui lui a été donnée par le directeur »⁽¹¹⁷⁾ ;
- par la façon de comptabiliser une recette, fût-elle admise par l'administration auparavant⁽¹¹⁸⁾, ni par un dégrèvement admis en cours d'instance⁽¹¹⁹⁾ ;
- par la reconnaissance de la possession de liquidités dans les conclusions de l'administration⁽¹²⁰⁾ ;
- par les appréciations de la décision du directeur, ni par les conclusions des parties (au sujet de la valeur probante des éléments de la cause qui lui sont régu-

lièrement soumis) : elle peut déclarer (d'office⁽¹²¹⁾) par d'autres motifs que ceux invoqués dans la décision ou dans les conclusions de l'administration (des parties) que le dispositif de ladite décision était justifié⁽¹²²⁾ (en tout ou en partie)⁽¹²³⁾, sans toutefois être tenue, en l'absence de conclusions qui proposeraient une base légale différente⁽¹²⁴⁾, de vérifier qu'il n'existe pas d'autre fondement à la cotisation que celui retenu par la décision mais qu'elle a rejeté avant de pouvoir annuler cette cotisation⁽¹²⁵⁾.

1966, I, p. 1125 et note 2 dans lequel la cour a repris les points de comparaison de la décision initiale bien qu'ils aient été retirés dans la requête et les conclusions.

⁽¹¹⁷⁾ Cass., 26 mars 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 904 et note 1, sans invoquer l'ordre public.

⁽¹¹⁸⁾ Cass., 18 décembre 1962, *Pas.*, 1963, I, p. 782 et note 5. L'arrêt n'invoque pas l'ordre public, au même titre que Cass., 27 mars 1962, *Pas.*, 1962, I, p. 834 et note 2 (il n'appartient plus au directeur de modifier ou d'annuler sa décision).

⁽¹¹⁹⁾ Cass., 3 janvier 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 476 et note 1. L'arrêt invoque l'ordre public.

⁽¹²⁰⁾ Cass., 29 novembre 1960, *Pas.*, 1961, I, p. 347 et note 3. L'arrêt invoque l'ordre public.

⁽¹²¹⁾ Le pouvoir du juge de décider d'office de l'impôt légalement dû sans devoir ordonner au préalable la réouverture des débats pour permettre aux parties de s'expliquer sur le fondement qu'il se propose de retenir est éminemment critiquable dans l'état actuel de la jurisprudence en la matière (sur cette question, voy. notamment G. DE LEVAL et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, « Principe dispositif et droit judiciaire fiscal », *R.G.C.F.*, 2004, pp. 42-44, n°s 45-48 ; F. STEVENART MEEÛS, « Les pouvoirs du juge dans la procédure fiscale contentieuse : étendue et limites », in *Droit judiciaire*, Limal, Anthemis, 2011, p. 16, n° 6, d).

⁽¹²²⁾ Cass., 14 février 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 708 et note 1. L'arrêt n'invoque pas l'ordre public. Dans le même sens : Cass., 14 mai 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1100 et note 6, sans mentionner l'ordre public ; Cass., 21 mai 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 953 et note 1 (l'arrêt invoque l'ordre public) ; Cass., 14 janvier 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 545 et note 1 (l'arrêt invoque l'ordre public) ; Cass., 1^{er} mars 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 760 et notes 1 à 3, sans mentionner l'ordre public ; Cass., 3 janvier 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 476 et note 3 (l'arrêt invoque l'ordre public) ; Cass., 20 février 1962, *Pas.*, 1962, I, p. 704 et note 1 ; Cass., 16 octobre 1962, *Pas.*, 1963, I, p. 209 et note 1, p. 210 (l'arrêt n'invoque pas l'ordre public) (en l'espèce, la cour avait justifié la cotisation par la circonstance que le bail litigieux n'avait pas été conclu par le contribuable en son nom personnel sans violer les droits de la défense malgré l'absence de réouverture des débats) ; Cass., 2 janvier 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 513 et note 1 (l'arrêt n'invoque pas l'ordre public) ; Cass., 27 octobre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 211 et note 2, p. 212 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 16 octobre 1962 auquel il renvoie, mais pas en notice) (la cour pouvait déduire du dossier le caractère fictif de la société et une exploitation commerciale pour le compte personnel du contribuable) ; Cass., 27 avril 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 907 et note 1, p. 908 (l'arrêt n'invoque pas l'ordre public) (la cour d'appel avait en l'occurrence admis le nouveau motif invoqué par l'administration pour justifier l'imposition) ; Cass., 17 mai 1966, *Pas.*, 1966, I, p. 1182 et note 3 (l'arrêt invoque l'ordre public) (aucune violation des droits de la défense, l'élément retenu ayant été produit aux débats) ; Cass., 18 octobre 1966, *Pas.*, 1967, I, p. 233 et note 2 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 27 octobre 1964, notamment, auquel il renvoie, mais pas en notice) ; Cass., 6 juin 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 1189 et note 4, p. 1190 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 18 octobre 1966 auquel il renvoie, mais pas en notice) ; Cass., 10 octobre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 191 et note 2 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que plusieurs arrêts) (non-violation des droits de la défense en dépit de l'absence de réouverture des débats) ; Cass., 17 septembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 61 et notes 2 et 4 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 10 octobre 1967 auquel il renvoie) (pas de violation des droits de la défense malgré l'absence de réouverture des débats) ; Cass., 19 novembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 282 et notes 2 et 3 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que les arrêts des 10 octobre 1967 et 17 septembre 1968 auxquels il renvoie) ; Cass., 15 avril 1969 (deux espèces), *Pas.*, 1969, I, p. 717 et notes 1 et 2 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 19 novembre 1968 auquel il renvoie) ; Cass., 1^{er} mars 1972, *Pas.*, 1972, I, p. 598 et note 1 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 15 avril 1969 auquel il renvoie) ; Cass., 16 mai 1973, *Pas.*, 1973, I, p. 853 et notes 1 et 3 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 1^{er} mars 1972 auquel il renvoie) (aucune violation des droits de la défense malgré la non-réouverture des débats) ; Cass., 24 mai 1978, *Pas.*, 1978, I, p. 1089 et note 1 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 16 mai 1973 auquel il renvoie) (pas de violation des droits de la défense en dépit de l'absence de réouverture des débats) ; Cass., 30 septembre 1983, *Pas.*, 1984, I, p. 87 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 24 mai 1978 auquel il renvoie) (sans violation des droits de la défense en l'absence de réouverture des débats) ; Cass., 18 janvier 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 593 et note 2 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que les arrêts des 24 mai 1978, 30 septembre 1983, 14 février 1986 et 16 mars 1989 auxquels il renvoie) ; Cass., 5 février 1993, *Pas.*, 1993, I, p. 145 et note 1 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 18 janvier 1990 auquel il renvoie et évoque une « substitution de raisonnement » à celui de l'agent taxateur pour fixer les montants de la base imposable) ; Cass., 15 mai 2003, *Pas.*, 2003, n° 298 et note 1 (l'arrêt invoque l'ordre public au même titre que l'arrêt du 4 février 1993 auquel il renvoie).

⁽¹²³⁾ Cass., 16 mars 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 744 et note 1, référant aux arrêts des 9 mars 1982 et 30 septembre 1983 (analysés ci-dessous). La troisième branche du moyen invoquait que le caractère de l'instance s'oppose à ce que l'administration revienne sur ce qu'elle a admis, fût-ce implicitement, dans la décision directoriale.

⁽¹²⁴⁾ Cass., 14 janvier 1960, précité et note 2.

⁽¹²⁵⁾ Cass., 2 janvier 1963, précité, impl.

Dans le même temps, « le caractère de l'instance devant la cour d'appel fait cependant obstacle à ce qu'il soit rien accordé au fisc au-delà de ce que comporte la décision du directeur »⁽¹²⁶⁾ sur les contestations soumises par la réclamation et les questions sur lesquelles il a statué d'office. Tel est le cas lorsque la cour d'appel décide que la déclaration était incomplète pour conclure au caractère non fondé du recours alors que le directeur avait admis le contraire, ce qui peut paraître aujourd'hui difficilement conciliable avec la substitution de base légale ou de motifs de taxation admise par la Cour de cassation.

Il serait en revanche permis à la cour d'appel de renvoyer à l'administration le calcul des montants dus selon ce qu'elle a décidé⁽¹²⁷⁾.

24. Parmi tous ces arrêts, trois méritent une attention particulière dès lors qu'ils sont expressément invoqués par le ministère public dans ses conclusions précédant l'arrêt commenté pour fonder le dispositif repris par la Cour de cassation.

En premier lieu, il y a l'arrêt du 9 mars 1982 dont le ministère public précise en note qu'il concernait également une décision critiquée pour le motif qu'elle avait été prise par un fonctionnaire irrégulièrement délégué à l'occasion d'une réclamation contre une imposition sur les revenus⁽¹²⁸⁾. En l'espèce, un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 7 avril 1981 avait constaté l'invalidité de la « décision directoriale »⁽¹²⁹⁾ et déclaré la cour incompétente pour statuer sur le fond du litige, la procédure ou phase administrative n'étant pas terminée en

l'absence d'une décision du directeur. La Cour de cassation, dans son arrêt du 9 mars 1982, ne l'a pas entendu de cette oreille et a considéré au contraire « qu'appelée à statuer en premier et dernier ressort sur le recours d'un redevable, la cour d'appel doit, en raison du caractère d'ordre public de l'impôt, statuer elle-même au fond, dans les limites du litige dont elle est saisie, quelle que soit la nullité dont est entachée la décision attaquée »⁽¹³⁰⁾. Il faut préciser que le défendeur avait contesté cette décision en soutenant notamment qu'elle émanait d'un fonctionnaire irrégulièrement délégué. Une fois saisie, la cour d'appel se devait donc de statuer elle-même sur la dette d'impôt.

Les conclusions conformes du ministère public renvoient sur ce point à certains arrêts de la Cour de cassation mentionnés ci-dessus dont seuls deux sur sept réfèrent cependant à l'ordre public de la matière⁽¹³¹⁾.

Dans ces conclusions⁽¹³²⁾, le procureur général E. Krings, alors avocat général, s'interroge sur les pouvoirs ou plutôt les devoirs du juge une fois la décision directoriale déclarée nulle ou illégale. Il écarte l'article 1068 du Code judiciaire, invoqué par l'administration, au terme duquel « [t]out appel d'un jugement définitif ou avant dire droit saisit du fond du litige le juge d'appel. Celui-ci ne renvoie la cause au premier juge que s'il confirme, même partiellement, une mesure d'instruction ordonnée par le jugement entrepris ». La décision directoriale n'est en effet pas une décision de justice prise en premier degré mais un acte administratif clôturant la première phase, administrative, de la procédure

⁽¹²⁶⁾ Cass., 26 mars 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 904 et notes 1 et 2, n'invoquant pas l'ordre public. *Adde* dans le même sens en substance Cass., 17 janvier 1956, précité ; Cass., 14 février 1957, précité (note 2) ; Cass., 21 mai 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 953 et note 1 ; Cass., 1^{er} mars 1960, précité (note 2) ; Cass., 3 janvier 1961, précité et note 3 ; Cass., 16 octobre 1962, précité ; Cass., 25 janvier 1966, *Pas.*, 1966, I, p. 670 et note 2 situant l'arrêt dans la ligne de l'arrêt du 5 mai 1941 (l'arrêt ne mentionne pas l'ordre public) ; Cass., 3 mai 1966, précité ; Cass., 17 mai 1966, précité ; Cass., 18 octobre 1966, précité ; Cass., 6 juin 1967, précité ; Cass., 10 octobre 1967, précité ; Cass., 17 septembre 1968, précité ; Cass., 19 novembre 1968, précité ; Cass., 16 mai 1973, précité ; Cass., 24 mai 1978, précité ; Cass., 30 septembre 1983, précité.

⁽¹²⁷⁾ Cass., 25 janvier 1949, *Pas.*, 1949, I, p. 80 et note 1 ; Cass., 23 janvier 1951, *Pas.*, 1951, I, p. 330 et note 1 ; Cass., 17 février 1953, *Pas.*, 1953, I, p. 466 et note 1.

⁽¹²⁸⁾ Indice, s'il en est, avec l'arrêt du 12 mars 2010 également cité et examiné ci-dessous, que la question ne doit pas, dans l'esprit du juge de cassation, être résolue différemment selon le type d'impôt concerné. L'historique qui précède a permis de déceler d'autres arrêts, tels ceux des 17 février 1936 et 8 mars 1955, à l'occasion desquels un vice formel de la décision directoriale était également invoqué, en l'occurrence un vice de motivation (voy. *supra*, n^{os} 20 et 28, spécialement les notes 71 et 97).

⁽¹²⁹⁾ Signée pour le directeur régional, par l'inspecteur délégué, *a.i.*

⁽¹³⁰⁾ Cass., 9 mars 1982, *Pas.*, 1982, I, p. 811 et note 1 renvoyant aux conclusions conformes du ministère public ; *Arr. cass.*, 1982, p. 850 et les concl. conf. proc. gén. Krings, alors av. gén. ; *R.W.*, 1982-1983, col. 1456-1457.

⁽¹³¹⁾ Il s'agit des arrêts précités des 16 novembre 1955 et 8 mars 1955. Sont également cités les arrêts des 29 mars 1949, 7 février 1950, 23 janvier 1951, 10 avril 1956 et 22 mai 1956.

⁽¹³²⁾ La discussion portait en l'espèce également sur l'existence ou non d'une décision directoriale, clôturant la phase administrative de l'imposition, en l'absence d'une décision prise par l'autorité compétente. L'illégalité d'une décision ne la fait pas disparaître par elle-même. Elle existe, fût-elle susceptible d'annulation, selon le procureur. La Cour n'a, quant à elle, pas directement abordé la question. Rem. C.E., *Fabrique d'Eglise de Saint-Géry*, n^o 200.933, 16 février 2010 : la lettre signée d'un secrétaire communal, rédigée sur papier à en-tête de la commune mais de laquelle il ressort que celui-ci a agi de sa propre initiative, sans se fonder sur aucune décision, ne constitue ni une décision de la commune ni une correspondance de nature à engager celle-ci.

en matière d'impôts avant l'éventuelle phase juridictionnelle en cas de recours, en manière telle que l'on ne peut raisonner en termes ni d'évocation ni d'effet dévolutif au sens des articles 1068 à 1072 du Code judiciaire.

Le procureur général en appelle alors à la jurisprudence constante de la Cour et en particulier aux arrêts du 29 mars 1949 et 7 février 1950 pour considérer que le recours saisit la cour d'appel de la contestation. Ce n'est en effet pas la décision directoriale qui est déférée devant elle, mais bien la contestation elle-même pour être jugée en premier et dernier ressort.

Relevons qu'un arrêt du 21 mai 1982 porte sur un problème similaire de délégation et résout la question en des termes identiques⁽¹³³⁾.

Par ailleurs, dans un arrêt du 14 février 1986, la Cour de cassation précise que la cour d'appel est tenue de se prononcer sur la base juridique de l'impôt en raison du caractère d'ordre public de celui-ci et que « le fait que la cour d'appel peut annuler une décision du directeur n'entraîne pas nécessairement l'annulation de la cotisation, sans que toutefois celle-ci ne soit exclue »⁽¹³⁴⁾.

En deuxième lieu, l'arrêt de la Cour de cassation du 12 mars 2010, également rendu en matière d'impôts sur les revenus, décide, désormais sans surprise, qu'« appelée à statuer sur le recours du contribuable, la cour d'appel doit, en raison du caractère d'ordre public de l'impôt, statuer elle-même en fait et en droit dans les limites du litige dont elle est saisie ; elle n'est pas liée par les appréciations contenues dans la décision directoriale et peut notamment relever des motifs qui lui sont propres pour justifier l'établissement d'une exacte perception »⁽¹³⁵⁾.

L'arrêt du 6 novembre 2003, enfin, a ceci de particulier qu'il porte sur l'opposition à une contrainte en matière de T.V.A., à l'instar de l'espèce commentée. Le contribuable prétendait habilement que la contestation soumise à l'appréciation du juge du fond portait uniquement sur l'amende infligée et la question de savoir si le fisc disposait d'un titre valable et régulier pour la recouvrer. Selon la Cour, la critique manque en fait, la dette fiscale ayant été contestée dans son ensemble dans la citation intro-

ductive de l'opposition à contrainte et discutée par voie de conclusions : « ainsi, le juge du fond a été appelé à statuer sur l'ensemble de la dette fiscale contestée ». Mais la Cour va plus loin en considérant que « le juge du fond saisi de l'opposition à une contrainte concernant une amende n'est pas nécessairement tenu de limiter sa décision à l'examen abstrait de la légalité de l'amende réclamée ; [...] il peut également fixer le montant de la taxe sur la valeur ajoutée due si une telle demande lui est soumise et, plus spécialement, si le redevable faisant opposition demande la restitution de sommes antérieurement payées ou retenues sous réserve⁽¹³⁶⁾ ; [...] en effet, dans de telles circonstances, le juge doit pouvoir examiner la mesure dans laquelle la demande tendant au recouvrement de la taxe subsiste en vue de déterminer le montant de l'amende due »⁽¹³⁷⁾.

Dans ses conclusions conformes, l'avocat général s'emploie à démontrer le caractère inconciliable de la thèse du contribuable avec la nature spécifique de la contrainte en matière de T.V.A., estimant cependant qu'« [u]ne fois la procédure judiciaire introduite et l'objet et la cause déterminés, les restrictions classiques du droit procédural commun entrent en application »⁽¹³⁸⁾. En matière de T.V.A., la contrainte constitue à la fois le titre de taxation et le titre exécutoire : elle établit la dette et constitue le premier acte de poursuite. Son exécution ne peut être interrompue que par une opposition en justice. Or, la dette de T.V.A. est le résultat d'un calcul énumérant les faits imposables, établissant la taxe due en imputant les éventuels paiements effectués et indiquant le solde final. Partant, l'objet de la contrainte en l'espèce – l'amende réclamée – ne pouvait être dissocié du montant de la dette de T.V.A., l'amende ayant été fixée au double de la taxe éludée. Bref, l'opposition formée contre une contrainte ouvre dans tous les cas des débats sur les divers éléments d'un calcul qui aboutit finalement au recouvrement d'un solde déterminé dont le juge est nécessairement saisi.

25. Par ailleurs, un arrêt original du 26 février 2010 concernant l'imposition des droits de reproduction attachés à l'œuvre du peintre René Magritte, retient l'attention. La Cour de cassation y rejette en effet de manière péremptoire le moyen

⁽¹³³⁾ Cass., 21 mai 1982, *Pas.*, 1982, I, p. 1105 et note 1 renvoyant à l'arrêt du 9 mars 1982.

⁽¹³⁴⁾ Cass., 14 février 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 740 et note 1 référant aux arrêts des 8 mars 1955 et 16 novembre 1955, concernant l'application d'une disposition légale différente de celle reprise dans la décision.

⁽¹³⁵⁾ Cass., 12 mars 2010, R.G. n° F.09.0070.F.

⁽¹³⁶⁾ La détermination de la dette T.V.A. est en ce cas « indissociablement liée » à la demande, selon le ministère public.

⁽¹³⁷⁾ Cass., 6 novembre 2003, *Pas.*, 2003, n° 560 et concl. av. gén. Thijs.

⁽¹³⁸⁾ P. 1777. Et ce malgré le caractère d'ordre public de l'impôt.

faisant valoir que l'article 355 du C.I.R. 1992⁽¹³⁹⁾ déterminerait les pouvoirs de l'administration en cas d'annulation d'une imposition et obligerait le juge à annuler intégralement toute imposition qui n'a pas été établie conformément à une règle légale.

Selon la Cour « [c]ette disposition [...] n'oblige pas le juge à annuler intégralement toute imposition qui n'a pas été établie conformément à une règle légale », dès lors qu'« [e]n raison du caractère d'ordre public de l'impôt, les juridictions de l'ordre judiciaire doivent apprécier elles-mêmes, en fait et en droit, dans les limites du litige dont elles sont saisies, la qualification à donner aux éléments matériels imposables ». Partant, « [l]orsqu'une juridiction constate que la cotisation est justifiée en partie par la requalification de revenus divers en revenus mobiliers, il n'y a pas lieu à annulation intégrale de cette cotisation dès lors que la base imposable subsiste, seuls le taux de taxation et le calcul des frais étant modifiés »⁽¹⁴⁰⁾.

Selon le ministère public, évoquant non seulement le libellé de la disposition légale mais également les travaux préparatoires y afférents, de même que l'argument du précédent jurisprudentiel en renvoyant à l'arrêt de la Cour du 16 mars 1989, « [r]ien ne s'oppose à ce que cette règle reste applicable dans le cadre de la nouvelle procédure introduite par les lois des 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale. Elle se recommande d'autant plus qu'elle peut constituer relativement à un litige fiscal déterminé une mesure de concentration procédurale et d'économie de procès, sans pour autant mettre à mal les droits de défense et de juste imposition du contribuable pris en défaut de déclaration complète »⁽¹⁴¹⁾.

Ledit article 355 dispose précisément⁽¹⁴²⁾ que « [l]orsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice. Lorsque l'imposition annulée a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors de l'établissement de la nouvelle cotisation de remplacement ». Tant les travaux préparatoires⁽¹⁴³⁾ que le commentaire administratif⁽¹⁴⁴⁾ afférents à cette disposition indiquent par ailleurs clairement que celle-ci s'applique en cas d'annulation d'impositions pour violation d'une règle de procédure ou de fond, par exemple liée à la qualification de revenus. L'objet précis – et partant l'effet utile – de la disposition, selon les travaux préparatoires, « est de permettre à l'État de cotiser valablement le contribuable à raison du montant des impôts que celui-ci doit légitimement et ce, quelles que soient les circonstances, le cas de forclusion excepté »⁽¹⁴⁵⁾.

À première vue, il peut paraître contradictoire de prévoir dans la loi une voie administrative pour cotiser valablement le contribuable devant le juge saisi du litige et d'autoriser en même temps le juge à maintenir la cotisation initiale, fût-elle irrégulière, en jurisprudence. L'on pourrait même penser que la Cour de cassation utilise de la sorte l'ordre public, pour déroger à une loi spécifique, alors que l'article 355 du C.I.R. 1992 constitue également

⁽¹³⁹⁾ La violation de l'article 346, alinéa 1^{er}, du même code était également invoquée en ce qu'à défaut d'avoir rectifié la nature des revenus en degré d'appel, par une décision dûment motivée, ce qui aurait pu emporter l'adhésion du contribuable, celui-ci est exposé à des intérêts de retard sur les montants dus à partir de leur exigibilité. Il semble toutefois que ce soit l'intéressé qui ait changé d'avis en degré d'appel et aucun vice de motivation ne pouvait être reproché à la décision administrative initiale, le contribuable ne pouvant en ce cas prétendre ignorer le fondement de la rectification intervenue, comme le soulignaient les conclusions du ministère public. La Cour a considéré que les avis de rectification n'étaient pas affectés d'un vice de motivation rendant les impositions nulles dès lors qu'ils contenaient les explications nécessaires au regard de la décision prise.

⁽¹⁴⁰⁾ Cass., 26 février 2010, *Pas.*, 2010, n° 133. En l'espèce, la requalification de revenus divers en revenus mobiliers impliquait que la cotisation querellée demeurerait justifiée en partie.

⁽¹⁴¹⁾ *Pas.*, 2010, n° 133, pp. 601-602, n° 15.

⁽¹⁴²⁾ Dans sa version fédérale.

⁽¹⁴³⁾ Projet de loi apportant des modifications aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise et aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs, Rapport, *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1946-1947, n° 407, p. 58.

⁽¹⁴⁴⁾ Com. I.R., art. 355/15 : la disposition « est applicable, non seulement lorsque les premières impositions ont été annulées pour violation d'une règle de procédure, mais également lorsque la nature des revenus imposés a été mal appréciée et que ceux-ci ont par conséquent fait l'objet d'une imposition erronée ».

⁽¹⁴⁵⁾ Rapport, *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1946-1947, n° 407, pp. 58 et 59 pour éviter une injustice vis-à-vis de la collectivité et des autres contribuables dûment imposés. Voy. l'extrait cité *infra*, n° 28.

une loi en matière d'impôt et touche donc aussi, à ce titre, à l'ordre public.

Il n'en est en réalité rien dès lors que cette disposition légale a seulement été adoptée en vue de remédier à l'éventualité d'une annulation par le juge de cotisations pourtant légalement justifiées. Effectivement, ni le texte de cette disposition ni les travaux parlementaires s'y rapportant n'imposent au juge d'annuler (intégralement) une cotisation lorsqu'elle reste, fût-ce pour partie, légalement justifiée, comme il ressort du terme « lorsque » et du constat fait au Parlement qu'eu égard à la multiplicité et la complexité des lois et formalités d'impôts, « des cotisations sont *parfois* annulées soit par l'administration elle-même, soit par les cours d'appel ou de cassation » bien qu'elles demeurent – en tout ou en partie – justifiées par exemple sous une autre qualification, régulière cette fois ⁽¹⁴⁶⁾ ⁽¹⁴⁷⁾.

L'on peut se demander par contre pourquoi le législateur, au lieu de remédier à une situation, ne s'est pas employé à empêcher que celle-ci ne survienne en faisant sienne la jurisprudence de la Cour de cassation fondée sur le caractère d'ordre public de la loi d'impôt. Car en autorisant l'administration à enrôler régulièrement devant le juge lorsque celui-ci a annulé une cotisation, le législateur a en même temps reconnu au juge, fût-ce implicitement, la faculté de procéder à cette annulation. C'est en cela que la jurisprudence de la Cour de cassation nous paraît difficile à articuler avec le texte légal alors que, comme on l'a vu, elle lui est antérieure. Elle fonde sur le caractère d'ordre public de la loi d'impôt une obligation mise à charge du juge que la loi contredit expressément. Elle le fait également lorsqu'elle considère que l'établissement d'une nouvelle cotisation de remplacement est source d'obligation pour l'administration lorsque les conditions sont établies ⁽¹⁴⁸⁾. En même temps, force est de reconnaître que la loi ne semble pas empêcher le juge de régulariser la cotisation, fût-ce partiellement. Ce n'est qu'à défaut d'une telle (possibilité de) régularisation qu'un réenrôlement est envisageable.

À noter que l'établissement administratif d'une nouvelle cotisation est favorable au contribuable,

ne fût-ce qu'en termes d'intérêts de retard. Dès lors, la réfection judiciaire admise par la Cour de cassation s'avère à cet égard préjudiciable pour les contribuables qui se la voient appliquer et les suites qui s'y attachent paraissent délicates au regard de l'exigence constitutionnelle d'égalité fiscale.

Il importe également de rappeler que le dispositif précité ne permet pas d'éluder la prescription affectant la cotisation initiale ⁽¹⁴⁹⁾. Tout ne semble donc pas tout à fait permis à l'administration fiscale.

26. En somme et pour résumer les premiers constats de l'analyse, l'arrêt commenté justifie l'obligation faite au juge de statuer lui-même en fait et en droit sur la dette d'impôt, quelle que soit la nullité dont est entachée la décision administrative intervenue, par le caractère d'ordre public de l'impôt, comme en attestent le libellé et la construction du considérant concerné.

Ce même considérant précise toutefois que le juge doit statuer dans les limites du litige dont il est saisi, ce qui, avec le recul, peut semer le doute sur la véritable justification de la règle. Il en va d'autant plus ainsi que l'on sait, grâce à l'analyse jurisprudentielle qui précède, que l'argument de l'ordre public des règles fiscales a été ajouté en cours de route, initialement en matière d'impôts sur les revenus, pour justifier les pouvoirs du juge en matière fiscale. Ceux-ci étaient auparavant déduits de la saisine du juge, à l'époque en premier et dernier degré de juridiction, par l'effet du recours.

Il convient par conséquent de vérifier si lesdits pouvoirs ne peuvent pas trouver leur justification dans les dispositions légales organisant les voies de recours contentieux en matière fiscale, et donc dans le principe dispositif, dont le rôle pourrait être plus décisif que celui d'une limite au caractère d'ordre public de la loi d'impôt décrétés par la jurisprudence, qui gagne aujourd'hui le domaine de la T.V.A.

Il n'est en effet pas certain, à la réflexion, que le changement de fondement juridique opéré en cours de route dans la jurisprudence de la Cour de cassation ait été bénéfique en termes de cohérence et de transparence ou de motivation, et cela pour au moins deux raisons. Fondamentalement, tout

⁽¹⁴⁶⁾ Nous soulignons.

⁽¹⁴⁷⁾ Rem. à cet égard Com. I.R. 1992, art. 355/11 citant Cass., 6 février 1962, *Pas.*, 1962, I, p. 644 : « [n]i les termes de l'art. 355 C.I.R. 92, ni les travaux préparatoires, ne permettent de distinguer entre le cas où la cotisation originaire a été entièrement annulée et celui où elle ne l'a été que partiellement ensuite d'une réduction de la base imposable et à concurrence de cette réduction ».

⁽¹⁴⁸⁾ Com. I.R. 1992, art. 355/2 citant Cass., 5 septembre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 22 : « Il n'est en effet pas loisible à l'administration de renoncer à la perception d'un impôt ». Compris comme ouvrant une simple faculté à l'administration fiscale, ce dispositif se concilierait cependant difficilement avec le prescrit de l'article 172, alinéa 2 de la Constitution.

⁽¹⁴⁹⁾ Com. I.R. 1992, art. 355/12 citant Cass., 12 janvier 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 513 et note 1. *Add.* 355/1, /3, /4 et /13.

d'abord, le caractère d'ordre public des lois d'impôt ne peut justifier l'imposition malgré le non-respect des formes que celles-ci ont elles-mêmes prévues et auquel s'attache par conséquent le même caractère d'ordre public, sauf à nier le caractère d'ordre public de toute loi d'impôt. Il y a, au niveau des prémisses mêmes de la justification retenue, un vice originel manifeste. Par ailleurs, s'il a pu, dans une conception classique, aujourd'hui dépassée par l'évolution de la propre jurisprudence de la Cour de cassation⁽¹⁵⁰⁾, permettre au juge de soulever d'initiative des dispositions venant justifier l'impôt contesté⁽¹⁵¹⁾, le caractère d'ordre public des lois d'impôts ne confère nullement, à lui seul, au juge le pouvoir de décider lui-même de l'impôt que l'administration fiscale est chargée d'établir et de recouvrer.

Un autre argument de texte, insuffisamment exploité en jurisprudence jusqu'ici mais souligné dès le départ par le ministère public, peut en revanche être tiré du principe d'égalité en matière fiscale consacré par l'article 172 (anciennement 112) de la Constitution⁽¹⁵²⁾ et, par là, de la nature des pouvoirs impartis à l'administration fiscale.

Ces justifications nous paraissent préférables à l'argument de l'ordre public qui vaut également pour d'autres éléments de la légalité administrative, comme indiqué plus haut (en particulier certains aspects tels la compétence de l'auteur de l'acte)⁽¹⁵³⁾, pour le principe dispositif aussi, au demeurant, ou encore pour les règles qui déterminent les attributions respectives des autorités administratives et ju-

diciaires⁽¹⁵⁴⁾, qui empêchent traditionnellement au juge de se substituer à l'administration et avec lesquelles doit se combiner le principe que tout ce qui touche à l'impôt est d'ordre public, selon la Cour de cassation elle-même, comme il résulte de sa jurisprudence depuis 1894.

L'ordre public, du reste, ne confère nullement, comme tel, une position particulière dans la hiérarchie des normes. Et même à supposer que le juge lui trouve un fondement constitutionnel, encore doit-il se conjuguer avec les pouvoirs du juge tels que déterminés dans la loi ou découlant de l'économie du système juridique, à l'instar de ce qui prévaut concernant l'article 159 de la Constitution⁽¹⁵⁵⁾.

La question de l'étendue des pouvoirs du juge fiscal doit dès lors s'analyser plutôt, à notre sens, au regard du texte des dispositions instituant les recours contentieux en matière fiscale (2) et de la nature des compétences reconnues à l'administration fiscale et, partant, du contrôle que le juge est appelé à opérer sur leur exercice (3).

2) La portée des dispositions organisant les voies de recours contentieux

27. Il convient en premier lieu de se pencher sur la manière dont la loi libelle le recours pour vérifier si l'application de la loi fiscale par le juge, indépendamment de l'illégalité de l'acte administratif critiqué, n'y trouverait pas son fondement.

⁽¹⁵⁰⁾ Voy. G. DE LEVAL et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, 2004, pp. 9-12, 24 et 29-41, nos 3, 4, 17 et 22-44 ; F. STEVENART MEEÛS, *op. cit.*, 2011, pp. 7-12, nos 1-3.

⁽¹⁵¹⁾ Certains proposent à cet égard de distinguer entre les règles – d'ordre public – procédurales, que le juge fiscal serait en toutes circonstances tenu de soulever au besoin d'office, et les dispositions de droit fiscal matériel, que les juridictions devraient s'interdire d'élever d'initiative lorsqu'elles impliquent une modification du fondement légal de l'impôt contesté (N. PIROTTE, « Principe dispositif et lois d'impôts », *R.G.C.F.*, 2010, pp. 161-166). Outre qu'elle n'est guère consacrée par les textes et se concilie difficilement avec la jurisprudence récente de la Cour de cassation déniait aux parties, et partant au juge, le droit de revenir sur une question procédurale exclue en conclusions (Cass. (plén.), 31 janvier 2008, *Pas.*, 2008, n° 74 ; *Arr. Cass.*, 2008, n° 74 et concl. conf. av. gén. Dubrulle ; *R.C.F.B.*, 2008, p. 558 et note J.-F. VAN DROOGHENBROECK ; Cass., 14 mai 2010, *Pas.*, 2010, n° 338, concl. conf. av. gén. Henkes ; Cass., 1^{er} mars 2012 et Cass., 16 mars 2012, *J.T.*, 2012, p. 462 et obs. J.-F. VAN DROOGHENBROECK), cette approche repose sur une conception juridique de la cause en droit fiscal, présentée comme « la justification apportée [par l'administration] à la cotisation [à l'issue de la phase administrative] », qui n'a, comme l'admet l'auteur, plus cours en droit processuel ordinaire. L'inversion du contentieux invoquée à l'appui de cette conception nous paraît cependant impuissante à justifier une telle différence de régime, sous l'éventuelle réserve de la méconnaissance de dispositions expressément prescrites à peine de nullité de l'imposition (sur cette dernière question, voy. *infra*, n° 33). Le risque évoqué d'atteinte aux droits de la défense du contribuable en cas de requalification au stade judiciaire ne nous paraît par ailleurs pas pertinent, dans la mesure où la procédure contentieuse implique une contradiction des débats qui permet au contribuable de discuter le nouveau fondement légal suppléé (voy. également en ce sens, concl. conf. av. gén. Henkes préc. Cass., 26 février 2010, *Pas.*, 2010, n° 133, pp. 601-602, n° 15).

⁽¹⁵²⁾ Dont le second alinéa dispose que « [n]ulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi » (sur l'incidence de cette règle en l'espèce, voy. *infra*, nos 32-33).

⁽¹⁵³⁾ À noter que d'autres matières de droit public sont également réputées d'ordre public, tels le droit pénal ou le droit social... sans emporter nécessairement dans le chef du juge des pouvoirs comparables. Une étude comparative serait intéressante à cet égard.

⁽¹⁵⁴⁾ Cass., 25 janvier 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 548 et notes 4 et 5 ; Cass., 5 juillet 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1208 et note 1 ; Cass., 19 avril 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 889 et note 5 ; Cass., 11 octobre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 115 et notes 2 à 4.

⁽¹⁵⁵⁾ Voy. sur ce point *infra*, nos 34-35.

Tant en matière de T.V.A. ⁽¹⁵⁶⁾, où s'inscrit l'arrêt commenté, qu'en matière d'impôts sur les revenus, dont la jurisprudence analysée ci-dessus est principalement issue, l'article 569, alinéa 1^{er}, 32°, du Code judiciaire ⁽¹⁵⁷⁾ dispose désormais que « [l]e tribunal de première instance connaît [...] des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt » en général. La formule n'est pas habituelle en droit judiciaire mais point limitée à la matière fiscale non plus ⁽¹⁵⁸⁾. Selon Thiberghien, depuis la réforme de la procédure fiscale en 1999 ⁽¹⁵⁹⁾, l'action du contribuable a en règle l'imposition comme objet et non plus la décision directoriale, même si l'annulation de celle-ci pourrait également être visée ⁽¹⁶⁰⁾.

28. Faut-il déceler une intention particulière du législateur dans la nouvelle terminologie adoptée ?

Force est de constater que la loi du 30 juillet 1881 modifiant quelques dispositions législatives réglant la compétence des députations permanentes – celle-là même qui érigea la cour d'appel en juge de la contestation fiscale en premier et dernier degré et se trouve donc à l'origine de la jurisprudence commentée en matière d'impôts sur les revenus – contenait déjà une formulation similaire, en la réservant toutefois au recours interne en réclamation. L'article 23 disposait en effet que « les directeurs provinciaux des contributions directes statuent, par décision motivée, sur les réclamations relatives à l'application des lois en matière de contributions directes [...] ». L'article 27, en revanche, portait que « [l]es décisions des directeurs des contributions sur les réclamations (...) peuvent faire l'objet d'un recours devant la cour d'appel ».

Les travaux préparatoires de la réforme de 1999 – laquelle procède des lois du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale – indiquent simplement que :

« [l]a 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 C.I.R. 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 C.I.R. 92), la non-exonération des intérêts de retard (article 417 du C.I.R.) et l'exigence d'une caution personnelle ou d'une garantie réelle (article 420 du C.I.R. 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 ar-

⁽¹⁵⁶⁾ En matière de T.V.A., l'article 85, § 2, 3°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée dispose que la notification de la contrainte « permet au redevable de faire opposition à l'exécution de la contrainte de la manière prévue à l'article 89 », à savoir par une action en justice. L'article 90 du même code porte pour sa part que « [d]ans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt, la comparution en personne au nom de l'État peut être assurée par tout fonctionnaire d'une administration fiscale ».

⁽¹⁵⁷⁾ Auquel renvoient les articles 1385*decies* et 1385*undecies* du même code.

⁽¹⁵⁸⁾ Ainsi par exemple l'article 578, 3°, du Code judiciaire dispose-t-il que le tribunal du travail connaît « des contestations d'ordre individuel relatives à l'application des conventions collectives du travail ».

⁽¹⁵⁹⁾ Pour mémoire, la réforme trouve sa source dans l'arrêt *Walgraffe* n° 67/98 rendu par la Cour d'arbitrage (aujourd'hui constitutionnelle) le 10 juin 1998 qui avait qualifié la décision du directeur de décision administrative et non plus juridictionnelle comme il résultait de la jurisprudence de la Cour de cassation.

⁽¹⁶⁰⁾ A. TIBERGHEN, *op. cit.*, 2010, n° 1779, p. 677 : « Bien que depuis la réforme de la procédure fiscale, l'action du contribuable ait en règle l'imposition comme objet, elle peut aussi viser l'annulation de la décision directoriale ». Cette position ne manque pas d'étonner en l'absence d'une disposition expresse en ce sens, à moins que l'article 356 du C.I.R. 1992 (également revisité dans sa terminologie en 1999) n'en fasse office.

ticle 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 »⁽¹⁶¹⁾.

À aucun moment, semble-t-il, l'intention n'a été exprimée de confier au juge, par les termes « contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt », le pouvoir d'appliquer lui-même la loi fiscale malgré l'illégalité de la décision administrative initiale.

En revanche, les discussions ont porté sur deux points intéressants pour notre propos.

– Au Sénat, la « procédure de réimposition » prévue aux articles 355 et 356 du C.I.R. 1992 a été critiquée notamment par un expert entendu, qui en demandait la suppression. À l'estime de celui-ci, « [e]lle donne au fisc la possibilité de rétablir des impôts qui se sont avérés établis en violation des formes de procédure au terme d'une procédure litigieuse. La solution réside dans l'annulation automatique en cas de fautes de procédure ». Ceci paraît toutefois en contradiction avec la suite de l'exposé tel que relaté, relevant qu'« [u]ne procédure moderne doit privilégier le respect des formes de procédure qui présentent des garanties pour les

justiciables. Cela ne signifie nullement qu'il faille un système d'annulation automatique. Il faut laisser au juge le pouvoir d'apprécier la gravité du préjudice subi par le justiciable et les conséquences de la violation des prescriptions de forme »⁽¹⁶²⁾.

Il n'en reste pas moins que la procédure de réimposition figure bel et bien dans le C.I.R. 1992 et qu'elle vient établir la compétence du juge en la matière. Il doit s'agir du juge « pendant l'instance au cours de laquelle il est statué sur la nullité de la cotisation initiale »⁽¹⁶³⁾, la cause restant inscrite au rôle pendant un délai de six mois après l'annulation judiciaire de la cotisation initiale pour que l'administration soumette la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge par voie de conclusions⁽¹⁶⁴⁾.

À l'indignation d'un commissaire estimant « inadmissible que, lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale, le fisc puisse, même si le délai fixé est écoulé, établir une nouvelle cotisation à charge du même redevable », le ministre a répondu en renvoyant à la Constitution aux termes de laquelle tous les Belges doivent être traités sur un pied d'égalité en matière fiscale. Il poursuit en exposant que « [s]i l'imposition n'est pas prescrite mais a été annulée, par exemple, pour des vices de procédure, l'impôt n'en demeure pas moins dû et il faut établir une nouvelle cotisation à charge du même redevable »⁽¹⁶⁵⁾ sans préciser formellement si une Constitution impose cette solution directement ou si une loi est nécessaire pour mettre en œuvre cette exigence d'égalité fiscale.

Deux lectures sont possibles à cet égard. La première veut qu'une loi était requise, sans quoi l'adoption d'une disposition spécifique ne s'imposait pas, même si celle-ci concerne principalement

⁽¹⁶¹⁾ Projets de loi relatif au contentieux en matière fiscale et relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1997-1998, n° 1341/1 et 1342/1, pp. 35-36, nous soulignons. Rem. Mme la Sénatrice Cornet, p. 54 : « l'action en justice, dans le système proposé par le projet n° 1342/1, n'est pas un recours contre une décision du directeur des contributions mais une action tendant à l'annulation (totale ou partielle) de l'imposition » (de même *ibid.*, amendement n° 61, n° 1341/98, p. 5).

⁽¹⁶²⁾ *Doc. parl.*, Sénat, s.o. 1998-1999, n° 1-966/11, p. 79.

⁽¹⁶³⁾ C. const., 20 octobre 2009, n° 158/2009, ce qui explique pourquoi aucun délai n'est prévu dans ce cas, la demande devant être formulée avant la clôture des débats et ledit juge devant prendre en considération le principe général selon lequel une décision définitive doit être prise dans un délai raisonnable. L'interprétation selon laquelle ledit juge pourrait être saisi dans le cadre d'une nouvelle instance violerait, quant à elle, les principes de sécurité juridique et d'égalité et de non-discrimination. Elle n'est au demeurant pas conforme à l'intention du législateur.

⁽¹⁶⁴⁾ Voy. la loi du 22 décembre 2009 modifiant l'article 356 du C.I.R. 1992 sur ce point à la suite de l'arrêt n° 158/2009 précité.

⁽¹⁶⁵⁾ *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1997-1998, n° 1341/17, p. 50. Rapp. p. 52 : « Plutôt que de procéder à l'annulation pure et simple de la cotisation et de recommencer entièrement la procédure administrative (taxation, recours éventuel devant le directeur des contributions), l'administration soumet à l'appréciation de la juridiction saisie une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et basée sur des éléments de fait et de droit corrects et susceptibles de rencontrer l'accord des parties ». Même la première hypothèse requiert un texte pour permettre l'imposition hors délai, semble-t-il. Ce principe de la réimposition est « contesté par de nombreux juristes » (*ibid.*, n° 1341/2, amendement n° 6, p. 4 et *Doc. parl.*, Sénat, s.o. 1998-1999, n° 1-966/4, amendement n° 3, p. 5).

l'administration et non le juge⁽¹⁶⁶⁾⁽¹⁶⁷⁾. L'article 356 du C.I.R. 92 dispose en effet, dans le cadre du contentieux judiciaire, que « [l]orsqu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que la juridiction saisie prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration peut même en dehors des délais prévus aux articles 353 et 354, soumettre à l'appréciation de la juridiction saisie qui statue sur cette demande, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale. Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par la juridiction, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation de la juridiction. [...] ». La Cour de cassation, en outre, n'a jamais formellement fait résider dans l'article 172 de la Constitution comme étant à la source de l'obligation faite au juge de statuer lui-même.

Une deuxième lecture est cependant possible, selon laquelle l'exigence d'égalité fiscale et ses implications procèdent de l'article 172 de la Constitution directement. Les articles 355 et 356 du C.I.R. 1992 seraient, selon cette lecture, seulement destinés à pallier la pratique constatée en jurisprudence de juges se limitant à déclarer l'imposition illégale sans y remédier directement malgré l'obligation constitutionnelle qui leur en est faite. La loi ne pourrait d'ailleurs modifier la Constitution sur ce point, dont il faut néanmoins reconnaître qu'elle n'est guère explicite.

Dans les deux cas, il eût été préférable, selon nous, de formuler expressément l'obligation faite au juge

dans les textes de droit fiscal directement pour éviter tout malentendu en cherchant à remédier à la pratique constatée.

Il n'est en revanche nulle part fait allusion au caractère d'ordre public de la loi d'impôt.

N'en faisaient pas davantage état les travaux préparatoires de l'article 32 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus du 22 septembre 1936, inséré par une loi du 20 août 1947⁽¹⁶⁸⁾, à l'origine du dispositif en cause et dont il ressort que, dans un contexte d'arriéré administratif et judiciaire, « [l]'article [32] permet d'éviter que l'État ne soit privé d'impôts légitimement dus, mais dont le titre d'établissement a été, à la suite de réclamations et recours, en tout ou en partie annulé par des décisions qui ne sont intervenues définitivement qu'après l'expiration du délai légal fixé pour l'établissement des impôts. Lorsque l'Administration a commis une erreur dans l'application des lois, la juste répartition des charges fiscales ne doit pas en être influencée, sauf si le contribuable a acquis le bénéfice de la forclusion »⁽¹⁶⁹⁾. « [S]a portée [...] est de permettre à l'État de cotiser valablement le contribuable à raison du montant des impôts que celui-ci doit légitimement et ce, quelles que soient les circonstances, le cas de forclusion excepté. La multiplicité des travaux dont sont chargés les fonctionnaires taxateurs, la complexité des lois d'impôts et des formalités d'imposition font que des cotisations sont parfois annulées soit par l'administration elle-même, soit par les cours d'appel ou de cassation. [...] Cependant l'intéressé doit un impôt à l'État. Ce dernier va-t-il en être privé par suite de l'interprétation erronée, quoique compréhensible, du fonctionnaire taxateur. Ce serait une injustice vis-à-vis de la collectivité. Tout citoyen doit contribuer suivant ses revenus aux charges de l'État et il

⁽¹⁶⁶⁾ Rem. cependant *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1997-1998, n° 1341/23, Rapport, p. 32 : « Le ministre précise que ces deux articles concernent la possibilité d'établir une cotisation subsidiaire si une première imposition a été annulée intégralement ou partiellement. Jusqu'à présent, dans une telle occurrence, l'administration pouvait toujours réenrôler c'est-à-dire aussi bien après une décision du directeur régional qu'après que l'instance judiciaire eut statué. Dorénavant, ce pouvoir sera limité au niveau du seul directeur des contributions. Après une décision judiciaire, l'instance judiciaire compétente devra se prononcer sur une éventuelle cotisation subsidiaire que l'administration soumettra à son appréciation (cf. *Doc. Sénat* n° 1-966/11, pp. 160-162) » ; *Doc. parl.*, Sénat, s.o. 1998-1999, n° 1-966/11, Rapport, p. 162 : « L'idée présente derrière les amendements est d'avancer de manière irréversible. Lorsque la juridiction saisie prononce la nullité de l'imposition, l'administration doit soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation de la juridiction saisie du litige. L'idée est de créer vraiment un court-circuit pour accélérer la procédure et faire en sorte que la décision devienne définitive, soit pour, soit contre l'administration ».

⁽¹⁶⁷⁾ Ce n'est pas parce que la loi a implicitement validé la *faculté* pour le juge de régulariser la cotisation légalement due que celle-ci pouvait pour autant être tirée de l'article 172 de la Constitution directement. Il est au demeurant quelque peu paradoxal, dans le chef du pouvoir judiciaire, d'imposer l'égalité fiscale au regard de la loi sans tenir compte de l'antécédent administratif et de revendiquer l'inapplication du principe d'égalité dans l'application de la loi fiscale par les juges, au nom de l'œuvre de justice et du principe dispositif.

⁽¹⁶⁸⁾ Article 74*bis* de la loi du 20 août 1947 « apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise ; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs ».

⁽¹⁶⁹⁾ *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1946-1947, n° 59, pp. 24-25.

est inadmissible qu'à la faveur d'une erreur d'appréciation un contribuable puisse éluder l'impôt qu'il doit légitimement. L'article [32] permettra de redresser cette iniquité.

[...]

Un membre [de la Commission] avait proposé la suppression pure et simple dudit article. Cette suggestion a été rejetée par la majorité des membres de la commission qui a estimé qu'il est de justice élémentaire que tout contribuable paie sa redevance à l'État même si l'agent de l'administration a commis quelque erreur de procédure »⁽¹⁷⁰⁾.

Le principe d'égalité en matière fiscale a reçu un écho dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui a observé à l'égard d'une disposition similaire du C.I.R. 1964 que « [l]a mesure n'est pas dénuée de justification raisonnable. En vue de sauvegarder les intérêts du Trésor et de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, dans le but d'assurer un recouvrement efficace de l'impôt sur les revenus légalement dû, le législateur a pu estimer que l'administration devait pouvoir établir à nouveau une cotisation annulée du fait qu'elle n'avait pas été établie conformément à une règle légale, à l'exception d'une règle relative à la prescription. En effet, l'établissement d'une cotisation, dans les cas où l'impôt est dû conformément à la loi, constitue, dans le chef de l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité du citoyen devant la loi fiscale.

De surcroît, la mesure ne limite pas de manière disproportionnée les droits du contribuable à l'impôt sur les revenus, dès lors que l'établissement d'une nouvelle cotisation est exclu lorsque la violation de la règle légale concerne le délai de prescription et que la cotisation doit être établie au nom du même contribuable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition »⁽¹⁷¹⁾.

Relevons encore qu'il s'agit d'une obligation pour l'administration fiscale dès que les conditions prescrites à cet égard sont remplies, étant donné qu'elle n'est pas libre de renoncer au recouvrement des impôts dus⁽¹⁷²⁾.

Par contre, une procédure de réimposition n'est pas nécessaire en matière de T.V.A. dès lors que la dette fiscale existe nonobstant tout enrôlement, à la différence de l'impôt sur les revenus qui requiert un rôle⁽¹⁷³⁾.

– Le caractère d'ordre public de la loi d'impôt fut en revanche évoqué en rapport avec le principe dispositif. Un large débat a en effet porté, au Parlement, sur le caractère préalable obligatoire du recours administratif pour l'action judiciaire et sur la disposition initialement en projet visant à exclure l'invocation devant le juge de griefs qui n'auraient été ni formulés dans le recours administratif, ni examinés d'office par l'instance administrative de recours sauf s'ils invoquent une contravention à la loi ou une violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité. Selon la section de législation du Conseil d'État, « il faut [...] que les parties

⁽¹⁷⁰⁾ *Ibid.*, n° 407, pp. 58-59.

⁽¹⁷¹⁾ C.A., 21 décembre 2004, n° 211/2004, B.5.3. Voy. aussi C.A., 8 mars 2005, n° 53/2005, B.4.2 concernant l'article 356 du C.I.R. 1992.

Dans la première affaire, la Cour décida que la différence de traitement entre l'administration et le contribuable à l'impôt sur les revenus (en l'occurrence la faculté de réparer l'irrégularité d'un acte juridique) repose sur un critère objectif, à savoir la qualité de la partie au procès qui est, dans un cas, l'État, lequel poursuit un objectif d'intérêt général, et, dans l'autre cas, un particulier, qui peut se laisser guider par un intérêt personnel (B.5.1). En outre, le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale n'impose pas au législateur de réaliser une uniformité parfaite des procédures d'établissement des divers impôts ou perceptions (B.6).

Dans la seconde affaire, la Cour considéra que « [c]'est au législateur qu'il appartient de décider si la mesure prévue lorsqu'un contribuable introduit un recours fondé sur l'article 1385*decies* du Code judiciaire doit être étendue à celui qui introduit le recours fondé sur l'article 1385*undecies* » en l'absence de décision directoriale, ce qui n'est pas le cas à l'heure actuelle (B.5.2).

⁽¹⁷²⁾ Cass., 5 septembre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 22 et note 1 ; voy. également *supra*, n° 25 et note 148. La Cour de justice décide de même que l'ancienne sixième directive impose aux États membres une « obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la T.V.A. due sur son territoire » ainsi que « de garantir un prélèvement efficace des ressources propres de la Communauté » et leur interdit partant d'adopter une mesure de renonciation générale et indifférenciée au recouvrement de la taxe normalement due intervenant peu de temps après l'expiration des délais impartis aux assujettis et moyennant uniquement la perception d'une fraction minime de l'impôt dû. Cette interdiction est destinée à assurer notamment le respect du principe de neutralité fiscale fondant le système commun de la T.V.A., qui s'apparente à une exigence d'égalité fiscale (C.J.C.E. (gde ch.), *Commission c. Italie*, 17 juillet 2008, C-132/06, points 37 à 53, spéc. points 37, 39 et 44). Elle a en revanche récemment précisé que ces obligations découlant du droit de l'Union ne s'opposent pas à une mesure de clôture ponctuelle et limitée de certains litiges fiscaux pendants depuis plus de dix ans et dans lesquels l'administration fiscale a déjà succombé devant les deux premiers degrés de juridiction, afin de garantir le respect du principe du délai raisonnable consacré par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (C.J.U.E., *Ufficio IVA di Piacenza*, 29 mars 2012, C-500/10, points 20 à 28).

⁽¹⁷³⁾ Sur ces questions et leurs implications, voy. plus avant *infra*, n°s 32 et 33.

puissent déférer à [la] juridiction [compétente] l'ensemble du litige, sans être limitées dans leur action par la phase administrative qui l'a précédée », conformément aux articles 144 et 145 de la Constitution, à l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, pour permettre au juge « d'y appliquer toutes les dispositions légales d'ordre public que l'imposition engage ». « Du reste, le principe dispositif qui a pu inspirer le droit actuellement en vigueur n'est, en effet, plus de mise dans une matière presque intégralement dominée par des lois d'ordre public qui revêtent, même souvent, un caractère de lois de police. Quand il y va de l'application de lois semblables, il n'y a plus de place pour une procédure où le procès appartient aux parties qui ont la liberté de le configurer comme elles l'entendent, où le juge est tenu de se plier à l'initiative des parties, et où l'issue finale du procès et singulièrement l'application de lois de police, dépend du moment où, avant tout procès, un plaideur a avancé tel ou tel argument. Le principe dispositif, qui veut que le procès soit celui décidé par les parties a pu, et peut encore, dominer la procédure civile sans que le procès soit déséquilibré au profit d'une des parties ; mais, appliqué à la matière fiscale et combiné avec une restriction des pouvoirs du juge, ce principe fonctionne à sens unique pour assurer la protection des intérêts de l'État »⁽¹⁷⁴⁾.

L'on a cependant fait observer à cet égard et à juste titre que la section de législation semble inviter de la sorte, sur la base d'une mauvaise compréhension de la problématique, à permettre au juge d'étendre d'office l'objet du recours, ce que le principe dispositif interdit⁽¹⁷⁵⁾.

Pareille faculté pourrait par ailleurs jouer en défaveur du contribuable puisqu'elle permettrait au juge d'aggraver sa situation en mettant à sa charge un impôt légalement dû au-delà de la cotisation contestée établie par l'administration. La section de législation ne peut dès lors être suivie à notre

sens lorsqu'elle expose de manière générale qu'« appliqué à la matière fiscale et combiné avec une restriction des pouvoirs du juge, [le principe dispositif] fonctionne à sens unique pour assurer la protection des intérêts de l'État ».

29. L'analyse du libellé légal du recours en matière fiscale nous livre en tout cas l'enseignement suivant. À aucun moment l'intention ne semble avoir été exprimée de confier au juge le devoir d'appliquer lui-même la loi fiscale malgré l'illégalité de la décision administrative initiale. En revanche, la loi autorise implicitement le juge à procéder de la sorte et cette faculté peut se justifier par le principe d'égalité en matière fiscale tel que consacré à l'article 172 de la Constitution⁽¹⁷⁶⁾. Le principe dispositif, quant à lui, vient limiter la portée des enjeux : « [...] au niveau contentieux, (...) la seule question qui se pose est de savoir si la dette est due ou non »⁽¹⁷⁷⁾. Le juge n'est donc pas chargé d'appliquer la loi fiscale en lieu et place de l'administration. Il ne peut statuer que sur un point litigieux dont il a été régulièrement saisi et trancher celui-ci eu égard à la loi fiscale, même en cas d'illégalité de l'acte administratif originaire.

Il peut être précisé que le jeu du libellé des dispositions organiques des recours contentieux et le principe dispositif s'opposent à ce que le contribuable ne tente de limiter sa contestation à l'irrégularité de la contrainte dans sa forme pour éviter que le juge ne soit saisi du fond de la contestation. Ces questions vont nécessairement de pair, sans quoi l'intérêt d'introduire un recours serait d'ailleurs à l'évidence nul.

Si le fondement de l'égalité nous semble plus indiqué que l'ordre public pour justifier, sur le plan des principes du moins⁽¹⁷⁸⁾, à la fois la jurisprudence commentée et la faculté pour l'administration de procéder à la réimposition en cas de nullité, encore faut-il observer que l'égalité ne semble pas éternelle puisqu'elle cède le pas devant la prescription⁽¹⁷⁹⁾. Il reste donc difficile de comprendre en l'état pourquoi l'illégalité de l'action administrative

⁽¹⁷⁴⁾ Avis du 23 juin 1997, *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1997-1998, n° 1341/1 et 1342/1, pp. 67-68. Dans le même sens : Th. Afschrift, *Doc. parl.*, Sénat, s.o. 1998-1999, 1-966/11, pp. 47-53 et J.-P. Bours, pp. 85-86. Rem. aussi V. Dauginet, p. 76 : « Le principe selon lequel la législation fiscale est d'« ordre public », prend ainsi un caractère très étrange : la législation fiscale est d'ordre public lorsqu'elle est invoquée en défaveur du contribuable, mais elle ne l'est plus lorsque le contribuable souhaite se défendre ». Avant la réforme, tous nouveaux griefs pouvaient être invoqués devant la cour d'appel pour autant qu'ils portent sur le litige ou la contestation dont le juge a été saisi.

⁽¹⁷⁵⁾ P. VAN ORSHOVEN, « Het verschil tussen "vragen" en "inroepen". Over het beschikkingsbeginsel of de macht van de rechter *in fiscalibus* », *T.F.R.*, 2004, p. 163, n° 18.

⁽¹⁷⁶⁾ Sur cette question, voy. la section suivante.

⁽¹⁷⁷⁾ Th. Afschrift, *Doc. parl.*, Sénat, s.o. 1998-1999, 1-966/11, p. 42.

⁽¹⁷⁸⁾ La seule référence au principe d'égalité fiscale ne suffit toutefois pas à justifier la faculté de réimposition : une loi est en effet nécessaire pour permettre un réenrôlement hors délai.

⁽¹⁷⁹⁾ À noter que la prescription joue dans les deux sens. Elle protège qui le contribuable à défaut d'enrôlement ou de

ne pourrait pas être un critère objectif justifiant le traitement différencié du contribuable légalement traité par l'administration fiscale de celui qui l'a été illégalement⁽¹⁸⁰⁾, sauf à considérer la nature des pouvoirs dévolus à l'administration et l'incidence de celle-ci sur l'office du juge fiscal, intimement liées aux règles constitutionnelles de légalité et d'égalité fiscales.

3) La nature des pouvoirs dévolus à l'administration et l'office du juge fiscal

30. Le caractère d'ordre public des lois fiscales ne suffit pas, à notre sens, à expliquer que le juge judiciaire, même saisi de la contestation relative à la dette d'impôt⁽¹⁸¹⁾, puisse se substituer à l'administration et déterminer lui-même l'impôt dû. En l'absence de disposition expresse⁽¹⁸²⁾, l'étendue de l'office du juge fiscal doit, selon nous, s'analyser au regard de la nature, liée ou discrétionnaire, des pouvoirs exercés par l'administration fiscale.

En présence d'une compétence liée, l'on cherche en effet vainement ce qui, en soi, empêcherait le juge de décider, après avoir écarté l'acte administratif frappé d'illégalité, ce que l'administration n'avait pas légalement le pouvoir de faire autrement⁽¹⁸³⁾. En revanche, une juridiction ne saurait, sans méconnaître le principe constitutionnel de la

séparation des pouvoirs⁽¹⁸⁴⁾, s'immiscer dans l'exercice d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire reconnu à une autorité administrative et, se substituant à celle-ci, définir elle-même la solution à retenir parmi les différentes options que la loi ouvre à celle-ci. Le juge serait alors tenu de laisser celle-ci exercer à nouveau sa liberté d'appréciation après invalidation de l'acte administratif illégal, à supposer bien entendu que les motifs de la censure juridictionnelle le permettent encore⁽¹⁸⁵⁾.

31. L'incidence de cette distinction entre compétence liée et discrétionnaire sur les contours du contrôle dévolu aux organes contentieux n'est pas neuve.

Ainsi, dans le domaine du contentieux des prestations sociales⁽¹⁸⁶⁾, la Cour de cassation considère de longue date qu'il appartient aux juridictions du travail d'opérer un contrôle de pleine juridiction sur les décisions administratives appliquant la législation en la matière et, le cas échéant, de statuer elles-mêmes sur les droits que tire l'assuré social de ces dispositions légales et réglementaires⁽¹⁸⁷⁾, mais que celles-ci ne sauraient en revanche, à peine de violer le principe de la séparation des pouvoirs, empiéter sur le pouvoir d'appréciation expressément réservé à l'organisme de sécurité sociale en l'exerçant elles-

contrainte (en temps utile), qui l'administration fiscale à défaut de recours contre sa décision dans les délais impartis. Rem. pr. av. gén. Gesché, concl. préc. Cass., 22 juin 1936, *Pas.*, 1936, I, p. 312 : « À défaut de recours contre [la réclamation] devant la cour d'appel, sa décision est définitive ; elle arme l'Administration d'un titre indiscutable tant quant à la légalité que quant au montant de l'impôt au sujet duquel elle a été rendue ».

⁽¹⁸⁰⁾ Le caractère d'ordre public de la loi d'impôt ne permet pas non plus cette nuance car si la prescription est également d'ordre public et justifierait ainsi le tempérament à l'obligation d'appliquer la loi fiscale, elle ne l'est pas davantage que la compétence de l'auteur de l'acte ou la légalité administrative plus généralement.

⁽¹⁸¹⁾ Voy. *supra*, n° 27.

⁽¹⁸²⁾ Voy. *supra*, n° 28.

⁽¹⁸³⁾ Voy. également en ce sens G. VAN HAEGENBORGH, « Artikel 159 van de Grondwet in de rechtspraak van het Hof van Cassatie en het Grondwettelijk Hof. Bedenkingen vanuit Europees perspectief », in *De wettigheidsstoets van artikel 159 van de Grondwet*, Bruges, die Keure, 2010, p. 250, n° 28 : « Qua intensiteit van de rechterlijke toetsing is hier sprake van een volle toetsing : de rechter doet de beoordeling van het bestuur over en kan zijn oordeel zonder meer in de plaats stellen van dat van het bestuur ».

⁽¹⁸⁴⁾ Se pose toutefois la question de savoir si le législateur peut valablement investir une juridiction du pouvoir de statuer en opportunité sur les actes administratifs déferés à sa censure et sur les questions qui tranchent ces actes (voy. en ce sens P.A. FORIERS, S. HIRSCH, V. MARQUETTE et R. JAFFERALI, *Les offres publiques d'acquisition*, Dossiers du J.T., Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 302-305, n° 321 ; *contra*, X. TATON, *Les recours juridictionnels en matière de régulation*, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 195-196, n° 203).

⁽¹⁸⁵⁾ Tel ne serait par exemple pas le cas si le juge devait conclure à un dépassement du délai raisonnable dans le chef de l'autorité administrative, qui la priverait de sa compétence, à suivre l'enseignement du Conseil d'État (voy. notamment M. LEROY, *op. cit.*, 2011, pp. 385-386 ; P. LEWALLE, *op. cit.*, 2008, pp. 1161-1162, n° 663.4 ; I. OPDEBEEK, « De redelijkheidstermijneis », in *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Bruges, die Keure, pp. 400-401 et 421-422, n°s 544-545 et 584-585).

⁽¹⁸⁶⁾ Sur ces questions, et en particulier l'incidence de la distinction évoquée sur la portée du contrôle juridictionnel, voy. notamment M. DELANGE, « Les mesures d'exclusion en matière de chômage après l'arrêté royal du 29 juin 2000 sur la réforme des sanctions administratives », *Chron. D.S.*, 2002, pp. 471 et s., spéc. pp. 472-478, n°s 5-37 ; I. MATHY, « Étendue des pouvoirs du juge à l'égard des décisions prises par une autorité administrative en matière de sécurité sociale », obs. sous C.A., 21 décembre 2004, n° 207/2004, *J.L.M.B.*, 2005, pp. 325 et s., spéc. pp. 328-331 et 334-336.

⁽¹⁸⁷⁾ Voy. notamment Cass., 15 mars 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 156 ; Cass., 28 juin 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 402 ; Cass., 28 juin 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 405.

mêmes⁽¹⁸⁸⁾ (189). Dans une hypothèse fort proche de l'arrêt annoté par la cause d'illégalité entachant l'acte administratif contesté, la Cour a, plus particulièrement, jugé « que contrairement à ce que décide l'arrêt attaqué, l'annulation de la décision du 23 mars 1993 en raison de l'incompétence territoriale du directeur du bureau du chômage à Liège ne préjudicie pas au pouvoir du juge de contrôler la conformité de cette décision aux lois et règlements en matière de chômage et de statuer sur les droits résultant de ces dispositions légales »⁽¹⁹⁰⁾.

Dans le cadre d'un litige relatif aux nuisances causées par des vols d'avions, la Cour de cassation a par ailleurs décidé que si les cours et tribunaux ont le pouvoir tant d'éviter que de réparer toute atteinte illicitement portée à des droits subjectifs par des autorités dans l'exercice de leur pouvoir discrétionnaire, ils ne peuvent, à cette occasion, priver ces autorités de leur liberté politique ou se substituer à celles-ci, le juge des référés n'étant par suite pas davantage compétent à cet égard⁽¹⁹¹⁾.

La cour d'appel de Bruxelles se montre pour sa part réticente, au nom de la séparation des pouvoirs, à s'immiscer pleinement dans l'opportunité de toutes les décisions des autorités de régulation dont elle a à connaître, en dépit des termes des dispositions organiques de ces recours et de l'intention poursuivie par le législateur⁽¹⁹²⁾.

32. La nature des pouvoirs de l'administration fiscale est une question délicate, que la doctrine fiscale se garde généralement d'aborder. Tout au plus certains soulignent-ils que la détermination de la matière imposable implique certaines appréciations pouvant ouvrir une marge de conduite limitée aux acteurs en présence, à la différence de l'application de la loi fiscale à cette base imposable, qui échappe entièrement à leur volonté⁽¹⁹³⁾.

Cette question doit, à notre sens, s'apprécier au premier chef à la lumière des dispositions constitutionnelles relatives à l'impôt, plus particulièrement des articles 170 et 172, alinéa 2, de la Constitution, qui portent respectivement qu'un impôt ne peut

(188) La Cour de cassation a ainsi décidé, en termes particulièrement nets, « qu'à condition de respecter les droits de la défense et de rester dans le cadre de l'instance, tel qu'il est déterminé par les parties, tout ce qui relève du pouvoir d'appréciation du directeur tombe sous le contrôle du tribunal du travail, sauf lorsqu'une disposition particulière confère explicitement au directeur un pouvoir discrétionnaire relatif à une décision qui doit être prise, auquel cas le juge ne peut ni priver le directeur de son pouvoir d'appréciation, ni se substituer à lui » (Cass., 2 février 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 57). Voy. également Cass., 14 décembre 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 520 (« que ce n'est que lorsqu'une disposition légale confère au directeur un pouvoir d'appréciation discrétionnaire et souverain quant à une décision à prendre, que le juge ne peut priver le directeur de sa liberté d'appréciation et qu'il ne peut se substituer à lui ») ; Cass., 28 juin 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 405 (« qu'aucune disposition légale ne porte atteinte à cette juridiction en conférant au directeur une compétence d'appréciation discrétionnaire et souveraine en ce qui concerne la décision qu'il doit prendre ») ; Cass., 24 janvier 2000, *Pas.*, 2000, n° 61 (« que ce n'est que lorsqu'une disposition légale accorde au directeur une compétence d'appréciation discrétionnaire et souveraine à propos d'une décision à prendre, que le juge ne peut priver le directeur de sa compétence d'appréciation et qu'il ne peut se substituer à lui ») ; Cass., 17 décembre 2001, *Pas.*, 2001, n° 707 et concl. conf. proc. gén., alors pr. av. gén. Lerclecq (« lorsqu'il annule la décision du directeur infligeant au chômeur la sanction administrative contestée, le juge épuise son pouvoir de juridiction ; qu'en vertu du principe de la séparation des pouvoirs, il ne peut se substituer à l'administration pour prononcer contre le chômeur une nouvelle sanction remplaçant celle qu'il annule mais doit, pour autant que le chômeur satisfasse à toutes les autres conditions légales pour avoir droit aux allocations, rétablir celui-ci dans les droits dont la sanction annulée avait pour effet de le priver »).

(189) Les frontières entre les décisions procédant d'une compétence liée et ce qui relève du pouvoir d'appréciation discrétionnaire des organismes de sécurité sociale sont cependant malaisées à cerner et ont donné lieu à des appréciations divergentes ou ayant évolué dans le sens d'un accroissement de l'office juridictionnel. La Cour de cassation a ainsi décidé « que l'article 153 de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 portant réglementation du chômage accorde au directeur du bureau du chômage la faculté de ne pas appliquer la sanction qui y est prévue, en cas de déclaration rectificative spontanée du chômeur » et « que le juge ne peut priver ce fonctionnaire de sa liberté d'appréciation et se substituer à lui » (Cass., 10 juin 1996, *Pas.*, 1996, I, n° 227, et concl. conf. proc. gén., alors av. gén. Leclercq), mais a ensuite, à la faveur d'une modification de la réglementation applicable, infléchi sa jurisprudence en ce sens « que l'arrêt, qui décide que "la juridiction du travail n'est pas compétente pour remplacer la sanction administrative infligée par le directeur par un avertissement", viole les articles 580, 2°, du Code judiciaire, 153 et 157bis de l'arrêté royal du 25 novembre 1991 » (Cass., 10 mai 2004, *Pas.*, 2004, n° 246).

(190) Cass., 13 mars 2000, *Pas.*, 2000, n° 171.

(191) Cass., 4 mars 2004, *Pas.*, 2004, n° 124, et concl. conf. av. gén. Dubrulle.

(192) Sur ces questions, voy. spécialement P. BOUCQUEY et P.-O. DE BROUX, « Les recours juridictionnels contre les décisions des autorités de régulation », in *La protection juridictionnelle du citoyen face à l'administration*, Bruxelles, La Charte, 2007, pp. 264-277, 290-295 et 298-304, n°s 65-73, 80, 88-92 et 96-102 ; S. BOULLART, « De ene volle rechtsmacht is de andere niet : over volle en minder volle rechtsmacht », *C.D.P.K.*, 2007, numéro spécial, pp. 260-270, n°s 21-38 ; X. TATON, *op. cit.*, 2010, pp. 193-202, n°s 202-209 ; s'agissant du contrôle des décisions de la concurrence, F. LOUIS, « La séparation des pouvoirs comme justification d'une limitation *contra legem* du rôle de la cour d'appel de Bruxelles dans le contentieux du contrôle des décisions du conseil de la concurrence », obs. sous Cass., 3 mai 2011, *J.T.*, 2011, pp. 761-763, n°s 2, 6, 11 et 13-18 ; en matière d'offres publiques d'acquisition, P.A. FORIERS, S. HIRSCH, V. MARQUETTE et R. JAFFERALI, *op. cit.*, 2008, pp. 305-308, n° 322.

(193) R. FORESTINI, *Les accords avec l'administration fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2003, p. 10, n° 2.

Les effets de l'article 159 de la Constitution en matière fiscale sur une contrainte visée sans délégation démontrée

être établi que par une norme émanant d'une assemblée délibérante élue et que « [n]ulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi »⁽¹⁹⁴⁾. Prises à la lettre, ces règles impliquent que l'administration ne dispose d'aucune latitude dans l'établissement et le recouvrement de la dette fiscale, due par le seul effet de la loi, sans quoi lesdites dispositions, et spécialement la seconde, seraient dénuées de sens^{(195) (196)}.

Tel est assurément le cas en matière de taxe sur la valeur ajoutée, où la dette fiscale naît du seul fait de l'accomplissement de l'opération imposable⁽¹⁹⁷⁾ et doit être réglée spontanément par le redevable avant une certaine date. Partant, la contrainte décernée ensuite en vue de recouvrer une taxe non acquittée volontairement dans le délai imparti est

simplement déclarative d'une charge fiscale pré-existante⁽¹⁹⁸⁾.

La situation apparaît en revanche plus discutable s'agissant d'impôts sur les revenus. Au-delà de l'existence de notions légales qui prêtent, parfois largement, à interprétation⁽¹⁹⁹⁾ ou des difficultés que peut impliquer la détermination de l'ampleur exacte de la matière imposable, pareille imposition doit, plus fondamentalement, être enrôlée dans un certain délai, variable selon les circonstances⁽²⁰⁰⁾. L'on en déduit classiquement que l'acte administratif d'enrôlement⁽²⁰¹⁾ conditionne l'exigibilité de la cotisation⁽²⁰²⁾. Il n'en demeure pas moins que, selon une jurisprudence établie, la dette d'impôt grevant les revenus naît dès accomplissement définitif du fait que la loi rend imposable⁽²⁰³⁾, si bien que les

⁽¹⁹⁴⁾ Sur les principes de légalité et d'égalité fiscales, voy. notamment E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 91-134 et 169-250.

⁽¹⁹⁵⁾ Dans un récent arrêt, la Cour constitutionnelle a ainsi souligné que « [l']établissement d'une cotisation dans les cas où l'impôt est dû conformément à la loi constitue, pour l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale » (C. const., 18 mai 2011, n° 81/2011, B.4.3 ; voy. également C.A., 20 avril 2005, n° 72/2005, B.20). La Cour de cassation a décidé de même que « la dette d'impôt résulte de la loi et non du rôle » (Cass., 24 octobre 1975, *Pas.*, 1976, I, p. 247 et la note E.K.), encore que sa jurisprudence ne soit pas exempte d'ambiguïté sur ce point dans le cadre d'impôts sur les revenus (voy. *infra*). La section de législation du Conseil d'État expose pour sa part que le principe de légalité s'oppose aux interventions de l'exécutif qui seraient de nature à affecter la dette du contribuable (avis du 12 octobre 1983 sur un « projet de loi portant des dispositions fiscales et budgétaires », *Doc. parl.*, Chambre, s.o. 1983-1984, n° 758/1, p. 24). Voy. également la justification apportée à l'adoption du régime de l'article 355 du C.I.R. *supra*, n° 28.

⁽¹⁹⁶⁾ L'exigence d'égalité dans l'application de la loi fiscale n'est d'ailleurs pas sans lien avec le caractère d'ordre public des lois d'impôts, invoqué par la Cour de cassation à l'appui de sa décision quant à l'office du juge fiscal : « [l']article 172, alinéa 2, exclut encore, *a fortiori*, que des faveurs particulières soient accordées par l'administration fiscale. Les autorités chargées de prélever l'impôt ne peuvent renoncer à un impôt légalement dû. En ce sens, il participe à la consécration du caractère d'ordre public des lois fiscales » (E. WILLEMART, *op. cit.*, 1999, p. 238).

⁽¹⁹⁷⁾ L'actuelle directive en la matière, reprenant le régime de l'article 10, § 2, de la sixième directive 77/388/CEE, dispose que « [l]e fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée » (article 63 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ; voy. également articles 17, 22, 24 et 25septies du C.T.V.A.).

⁽¹⁹⁸⁾ Voy. notamment Cass., 9 mars 2006, *Pas.*, 2006, n° 140 ; Cass., 20 mars 2008, *Pas.*, 2008, n° 194 ; Cass., 16 octobre 2008, *Pas.*, 2008, n° 552 et concl. conf. av. gén. Henkes ; D. Thijs, concl. conf. préc. Cass., 6 novembre 2003, *Pas.*, 2003, n° 560 ; J.-P. BOURS, « L'exécution forcée en droit fiscal. Controverses et actualités », in *Actualités en droit de l'exécution forcée*, Liège, Anthemis, pp. 240-241, n° 17 ; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée*, Kluer, Diegem, 2000, p. 8, n°s 13-14 ; du même auteur, *op. cit.*, 2011, pp. 551-552, n°s 1 et 4.

⁽¹⁹⁹⁾ L'on songe ainsi à la nature professionnelle d'une dépense portée en déduction ou encore à la qualification fiscale de certains revenus. Ces cas de figure ne constituent pas à proprement parler des exceptions à la distinction qui précède, dans la mesure où nul ne conteste qu'il appartient également au juge d'exercer cette liberté d'interprétation, qui ne se confond pas avec un pouvoir d'appréciation discrétionnaire (sur ces notions, voy. notamment M. DELANGE, *op. cit.*, 2002, p. 472, n° 6 ; I. MATHY, *op. cit.*, 2005, p. 329 et les références citées). Les contribuables ont d'ailleurs souvent intérêt à un contrôle juridictionnel aussi poussé, dans la mesure où il les prémunit de l'arbitraire administratif dans l'interprétation de la loi, même si cette considération vaut de manière générale pour toute décision administrative dans tout domaine.

⁽²⁰⁰⁾ Voy. les articles 353, 354 et 359 du C.I.R.

⁽²⁰¹⁾ Sur ce que l'enrôlement constitue un acte administratif, voy. notamment N. PIROTTE, *op. cit.*, 2000, p. 4, n°s 6-7.

⁽²⁰²⁾ L'article 413 du C.I.R. dispose en effet que « [l]es impôts directs et le précompte immobilier portés au rôle conformément à l'article 304 sont exigibles à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire ». Voy. notamment A. HENKES, concl. conf. préc. Cass., 13 janvier 2006, *Pas.*, 2006, n° 33, p. 135, n° 5 et concl. conf. préc. Cass., 14 mars 2008, *Pas.*, 2008, n° 185, pp. 730-731, n° 14 ; R. ERGEC, « La rétroactivité en droit fiscal », *R.G.F.*, 1997, p. 12, n° 36. Certains y voient un titre constitutif de l'impôt, aux motifs que « [l]e rôle a [...] pour effet de faire naître la dette d'impôt et de lui attribuer son existence actuelle et définitive » (N. PIROTTE, *op. cit.*, 2000, p. 4, n° 6 ; voy. également Th. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004, 2^e éd., pp. 83-84, n°s 120-121), ce qui s'écarte toutefois de la jurisprudence certes ambiguë de la Cour de cassation.

⁽²⁰³⁾ Voy. notamment C.A., 16 novembre 2000, n° 115/2000, B.7.1 ; C.A., 23 juin 2004, n° 109/2004, B.11 ; C.A., 23 juin 2004, n° 111/2004, B.11 ; Cass., 20 décembre 1985, *Pas.*, 1986, I, n° 274 ; Cass., 14 mars 2008, *Pas.*, 2008, n° 184 (« En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base imposable ont été acquis »), ainsi que les conclusions conformes de M. l'avocat général Henkes, spéc. n°s 13-14 et 16-20 et les références citées en notes 23 et 26 ; Cass., 25 mai 2011, *Pas.*, 2011, n° 349.

suites d'un enrôlement accompli en temps utile mais irrégulier en la forme ou quant à la procédure suivie sont incertaines⁽²⁰⁴⁾. Relevons cependant que la Cour de cassation a récemment cassé l'arrêt décidant qu'il n'y avait pas d'enrôlement valable, faute d'enrôlement distinct, aux motifs qu'il suit de sa combinaison avec l'article 355 du Code des impôts sur les revenus, analysé plus haut⁽²⁰⁵⁾, « que pour l'application de l'article 353 [du même Code], qui prévoit le délai d'imposition ordinaire, il suffit qu'une imposition soit établie par l'administration sur la base des revenus et autres données régulièrement déclarés en temps utile par le contribuable, même si une règle légale a été méconnue lors de l'établissement de cette imposition »⁽²⁰⁶⁾.

33. À notre estime, néanmoins, il appartient à tout le moins au juge saisi de la question de constater la charge incombant au contribuable qui la conteste lorsque l'impôt résulte uniquement de la loi et non d'un acte de l'administration, dont la compétence est alors entièrement liée. Tel sera généralement le cas en matière de taxe sur la valeur ajoutée, plus rarement en matière d'impôts sur les revenus⁽²⁰⁷⁾.

Conçue dans une optique de protection contre l'arbitraire fiscal, l'arme de la légalité et de l'égalité dont dérive cette situation se révèle ainsi à double tranchant pour le redevable récalcitrant à s'acquitter d'une cotisation contestée sur la seule base d'un vice de forme ou de procédure dans son établissement ou son recouvrement. Le juge ne saurait en effet, pas davantage que l'administration, le dispenser de l'impôt que la loi met directement à sa charge⁽²⁰⁸⁾, fût-ce sous une autre qualification⁽²⁰⁹⁾. Il convient cependant, nous semble-t-il, de réserver la question des règles de forme ou de procédure qui seraient expressément prescrites à peine de nullité de l'imposition^{(210) (211)}.

Fondamentalement, en matière d'impôt, il semble donc que ce soit l'égalité des citoyens devant celui-ci qui motive à titre principal la jurisprudence commentée. Il reste à en éprouver la compatibilité avec l'article 159 de la Constitution dont la violation n'a, à notre meilleure connaissance, pas été invoquée dans la jurisprudence passée.

⁽²⁰⁴⁾ La Cour de cassation décide en revanche « que la créance d'impôt en matière d'impôts sur les revenus naît certes de la loi budgétaire ou de la loi de finance, mais que l'impôt n'est définitivement dû que pour autant qu'il est établi dans les délais légaux », si bien « qu'en cas d'établissement tardif de l'impôt des personnes physiques, il y a forclusion » (Cass., 20 décembre 1985, *Pas.*, 1986, I, n° 274, deux espèces). Le sommaire relatif à ces arrêts, établi comme l'on sait par le ministère public, indique pour sa part que « [l]a dette d'impôt en matière d'impôts sur les revenus naît de la loi budgétaire ou loi de finance ; elle n'acquiert d'existence formelle que par le fait de l'établissement régulier de l'impôt dans les délais légaux conformément aux lois fiscales organiques » (nous soulignons).

⁽²⁰⁵⁾ Voy. *supra*, n° 28.

⁽²⁰⁶⁾ Cass., 12 septembre 2008, *Pas.*, 2008, n° 471 ; *T.F.R.*, 2009, p. 508, note S. BERNEMAN, qui relève également que ledit article 353 « ne contient pas de prescription relative à la manière d'établir l'impôt ».

⁽²⁰⁷⁾ *Contra*, au nom de la séparation des pouvoirs, N. PIROTTE, *op. cit.*, 2011, pp. 552-553, n° 4-5, qui expose, en matière de T.V.A., que seule une contrainte valablement délivrée par l'administration pourrait obliger le redevable à s'acquitter de la dette fiscale, même née et exigible dès l'accomplissement du fait générateur (sur la naissance de la dette de T.V.A., voy. *supra*, n° 32). Il résulte cependant des développements qui précèdent que le principe en cause n'interdit pas au juge de faire ce que l'administration (n')a (légalement pas) le pouvoir de faire (autrement) lorsque, comme en l'espèce, la compétence de celle-ci est entièrement liée et que son acte n'est pas une composante nécessaire de l'existence de la dette fiscale (voy. *supra*, n°s 30-32). Cet auteur s'oppose de même à pareille solution, et en particulier au pouvoir de substitution et de requalification qui en découlent à notre sens, dans le domaine des impôts sur les revenus, sur pied de considérations tout aussi discutables (voy. *supra*, n° 26, spéc. note 151) évoquant également la séparation des pouvoirs (N. PIROTTE, *op. cit.*, 2010, spéc. p. 165).

⁽²⁰⁸⁾ La dette fiscale née de la seule application de la loi subsiste en effet indépendamment de l'irrégularité de forme ou de procédure entachant l'acte administratif qui n'en constitue que le constat formel ; pareille illégalité est dès lors impuissante à remettre en cause la dette préexistante. Voy. dans le même sens, en matière d'aide sociale, Cass., 17 juin 2005, *Pas.*, 2005, n° 376 (« Que, même si elle avait annulé les décisions prises par le comité spécial d'aide sociale du défendeur pour non-respect de la motivation formelle, la cour du travail devait statuer sur les droits du demandeur découlant de la législation en matière de minimum de moyens d'existence et d'aide sociale ; Que ni l'éventuelle nullité des décisions prises par le comité spécial d'aide sociale du défendeur pour non-respect de la motivation formelle ni la circonstance que la cour du travail n'a pas constaté cette nullité n'ont une incidence sur la légalité de la décision que le demandeur ne pouvait prétendre à l'aide demandée »).

⁽²⁰⁹⁾ La Cour de cassation a en effet décidé, dans le même esprit que de l'analyse ici proposée, que « [l]orsqu'une juridiction constate que la cotisation est justifiée en partie par la requalification de revenus divers en revenus mobiliers, il n'y a pas lieu à annulation intégrale de cette cotisation dès lors que la base imposable subsiste, seuls le taux de taxation et le calcul des frais étant modifiés » (Cass., 26 février 2010, *Pas.*, 2010, n° 133, et concl. conf. av. gén. Henkes ; *R.G.C.F.*, 2010, p. 367).

⁽²¹⁰⁾ Pareilles dispositions se distinguent des formalités substantielles, dont la méconnaissance vicie également la légalité d'un acte administratif dès lors qu'elles touchent à l'ordre public ou tendent à protéger les intérêts des contribuables, mais sans que le texte qui les organise ne prévoie de sanction.

⁽²¹¹⁾ Eu égard à leurs conséquences, le législateur soucieux d'assurer une exacte répartition des charges publiques veillera dès lors à faire preuve de prudence dans l'instauration de telles formalités.

C. La compatibilité de l'office du juge fiscal avec l'article 159 de la Constitution

34. La solution dégagée par la Cour de cassation quant à l'office du juge fiscal, ainsi revue en ce qui concerne son fondement, doit être mise en rapport avec la règle constitutionnelle commandant aux cours et tribunaux de n'appliquer « les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux, qu'autant qu'ils seront conformes aux lois ». Le juge confronté à une illégalité entachant l'acte de l'administration fiscale soulevé devant lui peut-il faire autre chose qu'en refuser l'application, comme le lui impose l'article 159 (anciennement 107) de la Constitution, et ordonner le remboursement de la cotisation si celle-ci a déjà été payée ?

En appliquant la loi à la contestation dont il est saisi, le juge fiscal supplée en quelque sorte l'illégalité constatée (et donc l'administration dans sa mission de collecte des impôts) et va dès lors au-delà du simple refus d'application ⁽²¹²⁾.

Aussi exacte que soit cette affirmation, il convient de constater que l'exception d'illégalité organisée par l'article 159 de la Constitution ne s'y oppose pas en soi. Certes, l'acte irrégulier doit être écarté, conformément au prescrit de cette disposition. Mais dans la mesure où le juge est personnellement saisi de la contestation relative à la dette d'impôt, il peut, et doit même, se prononcer ensuite, dans les limites de sa saisine, sur la cotisation due lorsque la loi met celle-ci directement à charge du contribuable, indépendamment de l'acte administratif invalidé. Formulé plus largement et en d'autres termes, le refus d'application d'un acte purement déclaratif et partant dénué d'effets juridiques

propres ne saurait en réalité entraîner de quelconques effets substantiels puisque l'impôt résulte de la seule application de la loi.

Le raisonnement peut susciter la curieuse impression que l'on détermine ainsi la portée d'une disposition constitutionnelle en fonction du contenu de normes inférieures. Tel n'est pas le cas, en réalité, l'objet précis de la sanction de rang constitutionnel prévue par l'article 159 imposant certes le refus d'application de l'acte illégal mais point celui de la norme supérieure ⁽²¹³⁾ dont cet acte faisait application.

Dans l'arrêt commenté, la Cour procède ainsi très logiquement en deux temps. Elle conclut d'abord à l'inapplication de la contrainte fiscale identifiée comme un acte administratif irrégulier, dans la deuxième branche du moyen unique ⁽²¹⁴⁾ pour ensuite, dans la troisième branche, rappeler l'obligation du juge d'appliquer la loi fiscale malgré tout.

La doctrine a déjà relevé que les suites et le résultat concret s'attachant à l'exception d'illégalité sont tributaires du pouvoir attribué au juge, en présence de voies de recours particulières. Dans une récente contribution relative à la sanction du refus d'application, D. Déom soulignait ainsi que « [l]a sanction du constat d'illégalité, et le résultat pratique du refus d'application, ne peuvent être définis qu'en fonction des traits caractéristiques du contentieux dans lequel on se trouve » ⁽²¹⁵⁾.

Le caractère obligatoire du contrôle de légalité incident imparti aux juridictions et de la sanction qui l'assortit est sans incidence sur ce plan ⁽²¹⁶⁾.

Dans le contrôle analogue qu'il exerce sur les actes déferés à sa censure ⁽²¹⁷⁾, le Conseil d'État refuse d'ailleurs, faute d'intérêt à la critique, d'annuler

⁽²¹²⁾ Comp. D. DÉOM, « Le refus d'application », in *L'article 159 de la Constitution. Le contrôle de légalité incident*, Bruxelles, La Charte, 2010, n° 1, p. 148 où l'auteur laisse planer le doute quant à l'objet du refus d'application qui glisse de l'acte illégal vers l'illégalité elle-même : « [d]e prime abord, la réponse est simple et bien connue du moindre étudiant en droit. Le juge doit refuser d'appliquer l'arrêté ou le règlement reconnu illégal. Il doit donc l'écarter de son raisonnement, pratiquer le syllogisme judiciaire en faisant abstraction de son existence et résoudre sans en tenir compte le litige qui lui est soumis. En somme, face à l'illégalité, faire comme si de rien n'était, comme si elle n'avait pas été commise »...

⁽²¹³⁾ Sous la réserve, bien entendu, de la conformité de celle-ci aux normes qui lui sont supérieures.

⁽²¹⁴⁾ Et non comme un acte de procédure (voy. *supra*, n° 15) dont il pourrait paraître étonnant qu'il soit, quant à lui, sujet à nullité au risque de priver le justiciable de l'un de ses droits en cas de prescription acquise entre-temps.

⁽²¹⁵⁾ D. DÉOM, *op. cit.*, 2010, p. 154, n° 6. L'auteur observe par ailleurs que « la sanction d'un constat d'illégalité consiste évidemment à faire droit au recours. Mais, lorsque le législateur ne veille pas à se prononcer avec précision sur l'étendue des pouvoirs du juge – voire même lorsqu'il a cru le faire –, de nombreuses incertitudes et controverses surgissent quant à l'étendue de ceux-ci. Le juge peut-il annuler véritablement l'acte, ce qui suppose une portée rétroactive et *erga omnes* ; peut-il donner des injonctions à l'administration, voire aller jusqu'à se substituer à celle-ci pour décider autrement, en réformant l'acte attaqué ? » (*Ibid.*, p. 164, n° 15).

⁽²¹⁶⁾ Certains relevaient en effet, à l'appui de la thèse critiquant la jurisprudence de la Cour de cassation, que « l'illégalité de l'action administrative doit être sanctionnée d'office par le juge, ce qui ressort de l'article 159 de la Constitution » (F. STEVENART MEEÛS, *op. cit.*, 2011, p. 19, n° 20).

⁽²¹⁷⁾ Sur ce que le contrôle organisé par l'article 159 de la Constitution est d'une nature comparable à celui confié au Conseil d'État, voy. notamment C.A., 14 juillet 1992, n° 57/92, B.7 ; C.A., 23 décembre 1992, n° 80/92, B.7 ; C.A., 27 octobre 1993, n° 75/93, B.10 ; C.A., 6 décembre 2000, n° 127/2000, B.14.3 ; C.A., 21 mars 2007, n° 49/2007, B.7. Ces deux mécanismes se distinguent dès lors uniquement par la sanction qui s'y attache.

une décision que l'administration serait légalement tenue de reprendre à l'identique, sans disposer d'un quelconque pouvoir d'appréciation à cet égard⁽²¹⁸⁾.

35. Deux conséquences en découlent plus particulièrement en matière fiscale.

Tout d'abord, seule l'illégalité ou l'inapplicabilité de la norme fiscale supérieure fait obstacle à sa mise en œuvre et, partant, à toute imposition reposant sur cette base. Tel serait notamment le cas en présence de règlements-taxes dont l'illégalité vicie l'acte d'imposition subséquent. La jurisprudence ne manque pas en la matière⁽²¹⁹⁾.

Ensuite, le juge ne peut trancher la contestation sous-jacente que dans la mesure où l'acte administratif irrégulier n'est pas une composante nécessaire de l'imposition⁽²²⁰⁾.

Dans ces conditions, la juridiction saisie a le pouvoir de se substituer à l'administration fiscale en déterminant elle-même la cotisation légalement due, quelle que soit l'illégalité entachant la décision administrative écartée.

Sans doute cette solution conduit-elle à vider la censure de l'acte administratif de toute utilité pratique⁽²²¹⁾ lorsque l'imposition querellée l'est unique-

ment sur la base de griefs de forme ou de procédure affectant la phase administrative et ne satisfait-elle dès lors pas les redevables qui ne craignent pas de se prévaloir, hors l'hypothèse de la prescription⁽²²²⁾, d'un droit de ne pas être imposé du chef d'une contribution pourtant non contestée sur le fond⁽²²³⁾.

Elle ne s'en inscrit pas moins dans la logique constitutionnelle tendant à dénier toute marge d'appréciation à l'administration fiscale, précisément en vue de soustraire les contribuables à l'arbitraire et préserver, par-là, l'égalité fiscale.

Du reste admet-on traditionnellement qu'une autorité administrative puisse toujours procéder à la réfection de l'acte censuré qu'elle a adopté dans l'exercice d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire, en remédiant à l'illégalité constatée, pour autant bien entendu que cela soit possible⁽²²⁴⁾. Lorsque la censure procède d'une irrégularité externe, tel un vice de forme, de procédure ou de compétence, la décision invalidée peut même être reprise dans un sens identique, à l'intervention de l'autorité compétente et après avoir observé les règles de forme ou de procédure méconnues, avec effet rétroactif⁽²²⁵⁾.

⁽²¹⁸⁾ Sur le plan de la compétence de l'auteur de l'acte en particulier, la Haute juridiction administrative a déjà jugé, à différentes reprises, « qu'en matière de compétence liée, le moyen pris de l'incompétence est inopérant » (C.E., *Segard*, 15 février 2000, n° 85.307 ; en ce sens également, soulignant qu'il importe peu que la règle invoquée touche à l'ordre public, C.E., *Leemans*, 6 septembre 1994, n° 48.866, point 3.2.1 ; C.E., *Goubert*, 6 septembre 1995, n° 55.046, point 2.2.1 ; C.E., *Hendrickx*, 22 novembre 1995, n° 56.412, point 2.3.1), encore que d'autres considèrent, à l'inverse, « que l'existence ou non d'une compétence liée pour retirer la qualité de réviseur d'entreprises à la suite d'un rappel à l'ordre est inopérante, les compétences étant d'attribution » (C.E., *Baert et s.p.r.l. Baert, De Becker & C°*, 17 novembre 2008, n° 187.989, approuvé par J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, 2012, p. 891, n° 410, spéc. note 6). Voy. également, s'agissant du devoir de motivation formelle, C.E., *Cauchie*, 13 novembre 1998, n° 76.931 ; C.E., *Crappe*, 23 juin 2010, n° 205.669 ; en matière d'urbanisme, C.E., *Molenaers*, 13 mai 2004, n° 131.381 ; C.E., *Van Wetteere*, 24 mai 2004, n° 131.631 ; C.E., *c.v. Indiana*, 24 juin 2008, n° 184.533. Relevons par ailleurs que, dans la rigueur des principes, la compétence liée impartie à l'administration devrait, classiquement, conduire le juge de l'excès de pouvoir à décliner, même d'office, sa juridiction à l'égard de ces actes, le cas échéant au bénéfice du pouvoir judiciaire.

⁽²¹⁹⁾ Voy. notamment, en matière d'antennes mobilophoniques, M. DE JONCKHEERE, « Gedaan met de belasting op GSM-masten ? Op naar de volgende... », note sous Cass., 17 novembre 2006, *T.F.R.*, 2008, pp. 205-209 ; M. NIHOUL et A. VANDEBURIE, « La taxation des antennes et pylônes GSM par les communes », *Rev. dr. comm.*, 2008/2, pp. 48-75 ; des mêmes auteurs, « La taxation des mâts et pylônes porteurs d'antennes GSM : état des lieux », *Rev. dr. comm.*, 2009/4, pp. 18-24.

⁽²²⁰⁾ Comme exposé plus haut, la question prête à discussion dans le cadre d'impôts sur les revenus, dont l'exigibilité résulte de l'acte administratif d'enrôlement (voy. *supra*, n° 32) même si la Cour de cassation considère que le juge est également en ce domaine tenu de statuer lui-même en fait et en droit, dans les limites du litige dont il est saisi, sur l'existence de la dette d'impôt, sauf cas de forclusion découlant de l'expiration des délais légaux d'enrôlement (voy. *supra*, n°s 17-24 et 32, spéc. note 204).

⁽²²¹⁾ Voy. en sens, dans le domaine de l'aide sociale, J. MARTENS, « L'exception d'illégalité et le droit à l'aide sociale des étrangers », note sous Cass., 10 septembre 2007, *J.L.M.B.*, 2008, p. 302 : « Le caractère de pleine juridiction généralement reconnu au contentieux social rend [...] souvent sans intérêt l'invocation d'illégalités formelles telles que le défaut de motivation, le tribunal ne pouvant se limiter à annuler la décision contestée ». D'autres ont de même observé que « dans le domaine des sanctions en droit social, le constat d'une illégalité procédant d'un défaut de motivation resterait platonique si le juge, écartant l'application de la décision non motivée, constatait ensuite qu'il lui appartient de se prononcer sur la pertinence intrinsèque de la sanction et, éventuellement, de la confirmer en raison de son bien-fondé » (D. DÉOM, *op. cit.*, 2010, p. 177, n° 25).

⁽²²²⁾ S'y range également la forclusion découlant de l'expiration des délais d'enrôlement (voy. *supra*, n° 32, spéc. note 204).

⁽²²³⁾ Cass., 26 février 2010, *Pas.*, 2010, n° 133 et concl. conf. av. gén. Henkes.

⁽²²⁴⁾ Sur cette question, voy. notamment M. LEROY, *op. cit.*, 2011, pp. 706-713 ; P. LEWALLE, *op. cit.*, 2008, pp. 1160-1196, n°s 662-679.

⁽²²⁵⁾ M. LEROY, *op. cit.*, 2011, p. 707 ; P. LEWALLE, *op. cit.*, 2008, p. 1174, n° 667 ; J. SALMON, *op. cit.*, 1994, p. 541.

En l'absence de liberté décisionnelle laissée à l'administration, le juge a, comme il a été dit, le devoir de prononcer la solution qui s'impose et d'épuiser le litige fiscal⁽²²⁶⁾. Sa décision s'apparente alors à une réfection judiciaire – mais justifiable – du titre administratif défaillant, qui sert également l'économie procédurale. Quel sens y aurait-il en effet à renvoyer encore la question à l'administration, au risque de nouveaux recours, alors que celle-ci n'a, par hypothèse, pas d'autre choix que d'adopter la décision imposée par la loi⁽²²⁷⁾ ?

36. Si elle trouve assurément de fermes appuis dans l'ordre positif, cette approche rend toutefois vaine toute critique de la régularité externe d'un acte administratif constatant un impôt préexistant. Elle pourrait ainsi permettre à l'administration de se dispenser impunément du respect des règles de forme, de procédure et de compétence régissant l'établissement ou le recouvrement de pareille dette fiscale qui touchent également à l'ordre public⁽²²⁸⁾ et de priver par-là les contribuables de la protection voulue par le législateur à travers ces dispositions.

Sans doute la solution inverse, qui consisterait à annuler purement et simplement, sans aucun remède, toute imposition illégale quelle qu'elle soit, n'implique-t-elle pas un réel risque d'erreurs délibérées de procédure en vue de soustraire certains contribuables à l'impôt légalement dû. Il ne saurait en effet s'agir, pour l'administration, d'une voie royale pour dispenser arbitrairement de l'impôt, compte tenu des sanctions encourues par ses agents dans le cadre de l'exercice de leurs prérogatives. Cette approche n'en demeure pas moins problématique au regard de l'exigence d'égalité dans la répartition des charges fiscales levées par le législateur.

Pour remédier au déficit éventuel de protection juridictionnelle, l'on pourrait en revanche généraliser, *de lege ferenda*, la faculté pour l'administration de définir *en cours de procédure* une nouvelle imposition, comme le fait la loi en matière d'impôts sur les revenus, en cas d'annulation d'un titre d'imposition pour vice de procédure ou de fond, le cas échéant

dans le respect des prescriptions méconnues, voire imposer une telle manière de procéder plutôt que de permettre au juge de statuer lui-même directement. Cette solution présenterait l'avantage de restaurer l'effectivité de ces exigences sans toutefois autoriser un contribuable à se soustraire, à la faveur d'un vice de pure forme ou de procédure, à une contribution qui découle directement de la loi et à laquelle il doit être tenu au même titre que les autres redevables selon la Constitution.

L'on peut observer que cette manière de procéder n'a pour sa part pas été retenue en matière de preuve pénale, là où la police et la justice, principalement et conjointement, sont les principaux artisans dans une matière touchant à des intérêts sociaux fondamentaux, à l'instar du droit fiscal. Le dilemme est identique pour le juge du fond : il faut choisir entre la protection contre l'arbitraire ménagé par le non-respect des formes et des procédures (spécialement lorsque leur méconnaissance est délibérée) et l'efficacité d'une administration humaine qui n'est pas à l'abri d'une erreur (à l'instar de l'administré) dont la société tout entière n'a pas nécessairement à faire les frais. Dans cette optique, le choix entre le dégrèvement fiscal (éventuellement partiel) ou le maintien de la cotisation pourrait peut-être être affaire de circonstances, à la faveur d'une procédure équitable (faute pour les exigences du procès équitable de s'appliquer à la phase administrative de la perception fiscale).

En matière pénale, pour mémoire, la Cour de cassation est revenue sur sa jurisprudence classique qui concluait à l'irrecevabilité de toute preuve irrégulière par l'arrêt « Antigone » (du nom de l'opération de police à l'origine de l'arrêt) du 14 octobre 2003⁽²²⁹⁾. Désormais, le juge ne peut écarter la preuve irrégulière que dans l'une des trois hypothèses suivantes dont la dernière est la plus importante : si la loi prévoit elle-même la sanction de nullité pour l'irrégularité en question, si l'irrégularité commise a entaché la crédibilité de la preuve ou si l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable. Le caractère équitable de la pro-

⁽²²⁶⁾ Voy. *supra*, n°s 30-33.

⁽²²⁷⁾ Voy. dans le même sens A. Henkes, concl. conf. préc. Cass., 26 février 2010, *Pas.*, 2010, n° 133, pp. 601-602, n° 15 qui, au soutien de l'analyse voulant que le dispositif de l'article 355 du C.I.R. n'interdit pas au juge de statuer lui-même sur l'impôt légalement dû, fait observer que cette solution « peut constituer relativement à un litige fiscal déterminé une mesure de concentration procédurale et d'économie de procès, sans pour autant mettre à mal les droits de défense et de juste imposition du contribuable pris en défaut de déclaration complète ».

⁽²²⁸⁾ Ainsi en va-t-il, du moins selon le Conseil d'État, des règles gouvernant la compétence des personnes morales de droit public (voy. notamment A. MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME et J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Malines, Kluwer, 2009, 18^e éd., p. 994, n° 992 ; M. LEROY, *op. cit.*, 2011, p. 377 ; J. SALMON, J. JAUMOTTE et E. THIBAUT, *op. cit.*, 2012, pp. 913-914, n° 420.1).

⁽²²⁹⁾ Cass., 14 octobre 2003, *Pas.*, 2003, n° 499, concl. proc. gén., alors av. gén., De Swaef et note 1. Rappr. C. const., n° 158/2010, 22 décembre 2010, B.6.2 à B.9.

cédure pénale requiert la prise en compte de tous les éléments de la cause dans son ensemble, en ce compris la manière dont la preuve a été obtenue et les circonstances dans lesquelles l'irrégularité a été commise (violation de droits fondamentaux tel le droit à l'assistance d'un avocat dès la garde à vue comme dans l'affaire « Salduz » ou le droit au silence, pour ne prendre que des cas relativement « mineurs »).

Ainsi, la gravité de l'irrégularité ou les circonstances dans lesquelles celle-ci a été commise par l'administration pourraient, à suivre cette analogie, être prises en compte par le juge fiscal, fût-ce pour tempérer l'imposition ou ses accessoires, tels les intérêts dus.

Il reste cependant que la procédure pénale obéit à des garanties propres à raison de sa nature répressive, dont est dépourvu l'impôt en tant que tel. Il semblerait néanmoins qu'en matière civile également, le droit de la preuve connaisse des développements comparables ⁽²³⁰⁾.

En tout état de cause, nous pensons qu'en matière fiscale, non visée par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, il serait opportun que le législateur intervienne expressément sur ce point pour baliser les pouvoirs du juge en la matière, dans le respect de l'article 172 de la Constitution.

Dans l'état actuel du droit, par ailleurs, d'autres instruments juridiques sont disponibles en vue de remédier aux éventuelles dérives qui seraient constatées dans le chef de l'administration fiscale. L'on songe aux instruments pénaux et/ou disciplinaires voire civils ⁽²³¹⁾, susceptibles d'être utilisés, selon les circonstances, pour contrecarrer l'empressement dont feraient preuve certains fonctionnaires de violer allègrement la loi.

Conclusion

Par l'arrêt commenté du 3 mars 2011, la Cour de cassation était appelée à se prononcer sur la nature et le sort d'une contrainte en matière de T.V.A. visée et rendue exécutoire par un agent se réclamant d'une délégation de pouvoir, ainsi que sur les impli-

cations de ces questions au regard de l'office du juge fiscal.

La Cour rappelle tout d'abord, à la suite de son ministère public, que la seule habilitation à déléguer ne suffit pas et qu'il appartient à l'autorité qui s'en prévaut d'établir que la délégation invoquée a été effectivement consentie au préalable, se ralliant ainsi à une jurisprudence établie du Conseil d'État. Elle condamne de la sorte l'admissibilité d'une délégation non écrite ou produite, et rejette ensuite les différents écrits invoqués à cet effet par l'État belge.

Après avoir confirmé que la contrainte constitue un acte administratif et non de procédure, en sorte que le régime de nullités régissant les seconds ne s'y applique pas, il restait à la Cour à déterminer les conséquences s'attachant à l'interdiction de reconnaître quelque effet à pareil acte en suite de son illégalité avérée, conformément à l'article 159 de la Constitution.

Renouant avec une jurisprudence qui s'est historiquement développée en matière d'impôt sur les revenus, elle décide à cet égard que le juge du fond est, indépendamment de l'illégalité de la décision administrative intervenue, tenu de statuer lui-même, dans les limites de sa saisine, sur l'impôt dû, et ce en raison du caractère d'ordre public des règles fiscales. La Cour astreint ce faisant le juge fiscal à une sorte de réfection judiciaire de l'acte administratif illégal.

Elle fait traditionnellement reposer cette obligation tantôt sur le principe dispositif, tantôt sur le caractère d'ordre public de l'impôt, voire sur une combinaison de ces deux fondements.

La seconde justification, retenue en l'espèce, ne nous paraît guère convaincante dans la mesure où elle apparaît, à elle seule, impuissante à justifier le devoir fait au juge de déterminer l'impôt légalement dû en se substituant à l'administration. Du reste, l'appel à l'ordre public ne saurait justifier de déjouer d'autres règles fiscales ni, en l'espèce, les règles de compétence, qui se voient classiquement reconnaître la même nature.

⁽²³⁰⁾ Voy. sur ce point B. ALLEMEERSCH et S. RYELANDT, « Licéité de la preuve en matière civile : un clone pour "Antigoon" », *J.T.*, 2012, pp. 165-174 à propos de l'arrêt de la Cour de cassation du 10 mars 2008 selon lequel le caractère irrégulier de l'obtention de la preuve n'emporte pas automatiquement le rejet de celle-ci, sauf lorsque la loi le prévoit expressément. Tel ne serait le cas qu'en cas d'atteinte portée à sa crédibilité, de violation du droit à un procès équitable ou de nullité, si l'appréciation des intérêts en cause justifient une telle sanction.

⁽²³¹⁾ La voie de la responsabilité civile est cependant loin d'être évidente pour le contribuable faute de lien causal entre la faute commise (l'irrégularité) et le dommage subi, lorsque l'impôt est légalement dû, sauf peut-être à la faveur de circonstances très particulières, par exemple couplées à une « erreur volontaire ».

Il restait cependant à examiner si la solution dégagée par la Cour de cassation ne pourrait puiser sa justification dans d'autres considérations.

Les dispositions organisant actuellement les recours contentieux en matière fiscale et l'intention qui a présidé à leur adoption, ne paraissent pas imposer pareille approche mais ne s'y opposent pas davantage.

Cette conception de l'office du juge peut en revanche, à notre sens, s'expliquer par la nature en principe liée des pouvoirs reconnus à l'administration fiscale, qui dérive de la conjonction des règles de légalité et d'égalité consacrées par les articles 170 et 172 de la Constitution, également évoquées d'ailleurs dans les travaux parlementaires relatifs à la portée des recours judiciaires organisés. Chargée de percevoir l'impôt découlant directement de la loi sans pouvoir y renoncer, l'administration ne dispose en effet, dans la pureté de ces principes constitutionnels, d'aucune latitude dans l'établissement et le recouvrement de celui-ci. Il en va spécialement ainsi en ce qui concerne la T.V.A., qui naît du seul fait de l'accomplissement d'une opération imposable. La situation apparaît plus discutable en matière d'impôts sur les revenus, qui constitue pourtant le berceau de la jurisprudence analysée, eu égard à l'enrôlement devant intervenir dans les délais impartis, à peine de forclusion.

En présence d'une compétence liée, le principe de la séparation des pouvoirs ne saurait faire obstacle à la substitution du juge fiscal à l'administration ni empêcher celui-ci de statuer lui-même sur l'existence de la cotisation que la loi, qu'il est chargé d'appliquer, met directement à charge du contribuable ayant exercé le recours, dans les strictes limites de cette contestation. Ce faisant, le juge se limite à statuer sur un point litigieux dont il a été régulièrement saisi et dont la solution s'impose du fait de la loi directement, en l'absence de pouvoir d'appréciation dans le chef de l'administration fiscale.

Cette solution classique est reçue dans d'autres branches du droit impliquant des actes d'autorités administratives procédant d'une compétence liée.

Elle ne heurte par ailleurs pas le prescrit de l'article 159 de la Constitution, l'écartement d'un acte administratif irrégulier mais dénué d'effets juridiques propres ne pouvant dispenser de l'application de la règle fiscale.

Elle rend en revanche vaine toute critique de légalité externe dirigée contre pareils actes et permet de la sorte à l'administration de s'épargner en toute impunité le respect de règles de procédure, de forme ou de compétence régissant l'établissement ou le recouvrement de l'impôt, du moins lorsqu'elles ne sont pas expressément prescrites à peine de nullité. Aussi peut-on se demander, *de lege ferenda*, s'il ne conviendrait pas de donner au juge fiscal le pouvoir de prendre ces irrégularités en considération à certaines conditions, par exemple en fonction de leur gravité. Par ailleurs, l'existence d'une irrégularité avérée quoiqu'inopérante devrait à notre sens conduire à mettre les dépens à charge de l'autorité, au besoin par le biais d'une disposition spécifique.

Dans l'intervalle, les conséquences déduites des règles constitutionnelles d'égalité et de légalité fiscales ne nous paraissent pas moins ménager un certain équilibre, dès lors qu'elles peuvent également jouer au bénéfice du contribuable. Ainsi le juge, saisi d'une contestation dirigée contre une cotisation effectivement illégale, devra-t-il constater que celle-ci n'est – au moins partiellement – pas due, épuisant de la sorte définitivement le différend fiscal sur ce point.

Par ailleurs, si le contribuable ne peut, de jurisprudence établie, obtenir le remboursement d'une somme indûment acquittée à titre d'impôt après l'expiration des voies de recours ouvertes contre cette cotisation, l'administration elle-même est généralement tenue d'agir dans certains délais, à peine de forclusion.

Les principes constitutionnels évoqués pourraient également conduire, à notre sens, à reconnaître des effets à une déclaration entachée de vices de forme en lui appliquant, sans autres conséquences, la loi fiscale nonobstant ces irrégularités formelles, pour autant bien entendu qu'elle soit reconnue exacte. La loi elle-même ouvre d'ailleurs au contribuable une faculté de réfection en pareil cas en matière d'impôts sur les revenus, à travers l'article 351, alinéa 1^{er}, du C.I.R.

Loin de bénéficier uniquement à l'auteur de l'impôt, les règles d'égalité et de légalité fiscales et leurs implications procédurales, garanties fondamentales d'une répartition non arbitraire des charges publiques, offrent dès lors également une protection aux contribuables.