

LE POINT SUR

LA PRESCRIPTION DU RECOUVREMENT EN MATIERE D'IMPOT SUR LE REVENU

1. La matière de l'impôt sur le revenu connaît deux types de prescriptions : la forclusion du droit de l'Etat d'enrôler l'impôt, et la prescription du droit de recouvrer celui-ci. Cette dernière a connu, depuis la fin de l'année 2002, des péripéties faisant l'objet de la présente chronique.

I. Les textes de base

2. L'article 145 de l'arrêté royal d'exécution du CIR précise que : « Les impôts directs ainsi que le précompte immobilier se prescrivent par cinq ans à compter de la date à laquelle ils doivent être payés conformément à l'article 413 CIR. (...) Le délai visé aux alinéas précédents peut être interrompu de la manière prévue par les articles 2244 et suivants du Code civil ou par une renonciation au temps couru de la prescription. En cas d'interruption de la prescription, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, est acquise cinq ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription, s'il n'y a instance en justice. »

Rappelons que l'article 2244 du Code civil s'exprime dans les termes suivants : « Une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile. »

Il s'ensuit que l'administration des contributions directes disposait des moyens suivants pour interrompre le cours d'une prescription en matière de recouvrement.

a. Elle pouvait, d'abord, demander au contribuable de signer une « renonciation au temps couru de la prescription » ; mais ceci supposait évidemment l'accord de l'intéressé. On relèvera qu'une reconnaissance de dette, même tacite (mais incontestable), voire le paiement d'un acompte, sont également interruptifs.¹

b. L'administration pouvait aussi pratiquer une saisie, par application de l'article 2244 du Code civil, mais cela ne pouvait se concevoir si l'impôt en cause était contesté dans sa totalité, par le biais d'une réclamation introduite entre les mains du Directeur des

¹ Bxlles, 27.6.2003. Actualités fiscales, 2004, n° 31, p. 3. Note de WILDE d'ESTMAEL E.; Bxlles, 21.4.2005. Actualités fiscales, 2005, n° 42, p. 6. Note Van den DRIESCHE P.-F.

contributions. Il ressort en effet, de la lecture des articles 409 et 410 CIR, que l'introduction d'une réclamation suspend l'exigibilité de l'imposition contestée.

c. La voie de la citation en justice signifiée au contribuable ne se pouvait envisager non plus, puisque l'administration fiscale, bénéficiant des privilèges du préalable et de l'exécution d'office, a pouvoir de se créer son propre titre exécutoire sans avoir à recourir aux tribunaux.

d. L'on s'était alors demandé si l'introduction d'un recours en justice par le contribuable, après réclamation, soit parce qu'il était insatisfait de la décision du directeur, soit parce que celui-ci ne s'était pas prononcé dans le délai légal, était une cause d'interruption de la prescription du recouvrement. La réponse paraît clairement négative, puisque l'article 145 AR/CIR fait référence à l'article 2244 CC, et que celui-ci dispose que la citation en justice doit être signifiée « à celui qu'on veut empêcher de prescrire ».² Il reste que l'on pouvait s'interroger sur le sens des mots « s'il n'y a instance en justice », curieusement apposés à la fin du troisième alinéa de l'article 145 AR/CIR, de même que sur le fait que le code de la TVA, lui, confère un caractère interruptif à toute instance en justice.³

e. Ceci posait alors une autre question : si l'introduction par le contribuable d'une instance en justice n'avait pas pour effet d'interrompre la prescription, cet effet ne pouvait-il être produit par le dépôt par l'administration de conclusions? Les tribunaux saisis du problème ont généralement répondu par l'affirmative... pour autant que les conclusions « valent demande en justice ». Par jugement du 28 février 2007, le tribunal de première instance de Bruxelles a admis que « les conclusions déposées par l'Etat belge dans le cadre de l'action au fond introduite par le contribuable contre les cotisations litigieuses, ont valablement interrompu la prescription du recouvrement de ces cotisations, en ce qu'elles valent à titre de citation en justice, au sens de l'article 2244 du code civil. »⁴

f. Restait le commandement, lequel s'avérait en définitive, apparemment, constituer la solution la plus simple. Il est expressément défini par l'article 149 AR/CIR : « Lorsqu'un redevable ne s'est pas acquitté de ses impôts dans les délais prévus à l'article 413 CIR, le receveur lui fait signifier un commandement de payer dans les 24 heures, à peine d'exécution par voie de saisie. »

Si le contribuable n'a pas contesté l'impôt, et donc n'a pas introduit de réclamation, l'effet interruptif est indéniable. Pendant des décennies, l'administration a cru qu'il en allait de même lorsque l'impôt était contesté. Il arrivait, en ce cas, que certains receveurs prissent la peine de qualifier leur commandement d' « interruptif de prescription », non sans y laisser

² Dans ce sens : Liège (saisies) 7.12.2004. JLMB 2006, p. 173 ; Bxlles, 23.3.2005. Fiscologue du 1.7.2002, 6 ; Anvers, 15.4.2008. FJF 2009/139 ; Namur 12.1.2005. FiscalNet. Cette dernière décision se prévaut de l'autorité de la Cour de cassation : Cass. 30.1.1947. Pas., I, 133 ; Cass., 19.6.1924, Pas., 1924, I, 413. : KIRKPATRICK J. *L'effet interruptif de prescription du commandement de payer un impôt enrôlé mais contesté : sa condamnation par la Cour de cassation et sa résurrection rétroactive par une disposition légale pseudo-interprétative.* » JDF 2005, 324. Contra : de LEVAL G. *Le commandement, sa nature et ses effets spécialement en droit fiscal.* Note sous Cass. 10.10.2002. RGCF 2003, 32. Voir aussi : SEPULCHRE V. *La prescription des impôts et taxes en cas d'instance en justice.* RGCF, 2004, 24, exprimant une opinion curieuse.

³ Article 83 §1, alinéa 2 CTVA : « Toute instance en justice relative à l'application ou au recouvrement de la taxe, qui est introduite par l'Etat belge, par le redevable de cette taxe ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette en vertu du présent Code, des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun, suspend le cours de la prescription. » Pour une application de cette disposition, voir : Cass., 16.10.2008. FJF 2009/53.

⁴ Bxlles 28.2.2007. RGCF, 2007, 450 ; Cass., 19.6.1924, Pas., 1924, I, 413. Voir aussi : FORESTINI R. et ORLANDO E. *La prescription du recouvrement de la créance fiscale : du nouveau ?* RGCF, 2005, pp. 308 et ss.

figurer, après le terme « commandement », la mention « de payer dans les vingt-quatre heures », ce qui avait pour effet de conférer à ce placet un caractère curieusement hybride. Comme il était devenu fréquent que les Directeurs des contributions, saisis de réclamations, mettent plus de dix ans avant de statuer, le recours au commandement, simplement destiné à interrompre la prescription quinquennale, était devenu d'usage fréquent, au plus grand effroi de certains contribuables qui, quoique ayant réclamé depuis des années, se voyaient mis en demeure sans égard ni préavis aucuns.

II. Les arrêts de la Cour de cassation de 2002 à 2004

3. Dans quatre arrêts ⁵, qui ont fait courir un vent d'effroi dans les austères couloirs de notre administration fiscale, la Cour de cassation s'est prononcée dans les termes suivants : « ... en matière d'impôts sur les revenus, le commandement est un acte de poursuite judiciaire qui suppose un titre exécutoire et prélude à une saisie-exécution ; (...) il s'ensuit que le commandement signifié (par le receveur), en l'absence d'incontestablement dû, n'a pu produire d'effet interruptif. »

Pour les finances publiques, c'était un désastre ⁶. D'innombrables commandements, notifiés au cours d'années antérieures, se voyaient de la sorte privés de toute efficacité, ce qui avait pour conséquence la prescription du recouvrement d'impôts d'un montant parfois considérable, dus notamment dans les affaires de « quotité forfaitaire d'impôt étranger », opposant diverses entreprises à l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts. Pour le contribuable, par contre, il y avait là un relatif « effet d'aubaine », même si cette prise de position de la Cour suprême n'était pas totalement imprévisible.

4. L'on a pu se demander, après ces arrêts, si la Cour de cassation, statuant de la sorte, ne plaçait pas l'administration dans l'impossibilité d'interrompre la prescription lorsque le contribuable avait introduit une réclamation. N'y aurait-il pas là prétexte à faire application de l'adage *Contra non valentem agere non currit praescriptio*, dont l'on trouve trace dans les articles 2251 et 2252 CC ?

Pour être à même de répondre à cette question, il faut avoir à l'esprit les délais applicables en matière de contentieux fiscal. Le délai de paiement de l'impôt est de deux mois à partir de l'envoi de l'avertissement extrait de rôle (413 CIR). Le délai de prescription pour le recouvrement de ce même impôt est, nous l'avons vu, de cinq ans à partir de la date prévue pour le paiement. Si le contribuable conteste devoir cet impôt, il doit introduire une réclamation entre les mains du Directeur des contributions, et ce dans le délai de six mois courant à partir de l'envoi de l'avertissement extrait de rôle (371 CIR). Si, quatre ans et huit mois plus tard, l'impôt est toujours contesté, c'est, soit parce que le Directeur n'a pas encore statué, soit parce que les tribunaux ont été saisis du litige et n'ont pas vidé leur saisine.

Dans la première des hypothèses (il n'a pas encore été statué sur la réclamation, plus de quatre années après son introduction), on doute que l'administration puisse se prévaloir de l'adage *Contra non valentem*, au regard du fait que c'est elle qui, par son inertie, s'est placée dans la

⁵ Cass., 10.10.2002. RGCF 2003, 26, FJF 2003/21 et JLMB 2002, 1667 ; Cass., 21.2.2003. FJF 2003/169 ; Cass., 27.2.2004. FJF 2005/194 ; Cass., 12.3.2004. FJF 2005/195. Pour un commentaire de ces arrêts : de LEVAL G. Loc. cit., 27. Pour une critique : KIRKPATRICK J. Loc. cit., 326.

⁶ En ce sens : KIRKPATRICK J. Loc. cit., 322.

situation dont elle se plaint.⁷ De surcroît, il suffirait que le Directeur statue avant l'expiration du délai de cinq ans, pour que le receveur retrouve le pouvoir de faire notifier un commandement, le délai pour l'introduction par le contribuable d'un recours devant le tribunal n'étant pas suspensif au niveau de l'exigibilité de l'impôt (voir 377 CIR a contrario).⁸

Dans la seconde hypothèse (au moment où va expirer le délai de prescription du recouvrement, le litige est déféré aux tribunaux), il est loisible à l'administration d'interrompre la prescription en déposant des conclusions. Dans l'interprétation retenue par le tribunal de première instance de Bruxelles en sa décision du 28 février 2007 (supra), ces conclusions valent citation en justice, et ont donc un effet interruptif.⁹

III. Première intervention du législateur

4. Il fallait néanmoins venir à la rescousse de l'administration fiscale, et c'est ce que fit le législateur dans la loi-programme du 22 décembre 2003, comptant 510 articles¹⁰, celui portant le numéro 297 insérant des articles numérotés 443 bis et 443 ter dans le code des impôts sur les revenus.

L'article 443 bis ne fait que reproduire l'article 145 de l'arrêté royal d'exécution, cité ci-dessus (n° 2), sans cependant que soit rapportée cette dernière disposition, de sorte qu'il y a double emploi.

L'article 443 ter, par contre, apporte du nouveau en matière d'impôt sur le revenu... en s'inspirant de ce que contenait déjà le Code de la TVA. Qu'on en juge.

« § 1er. Toute instance en justice relative à l'établissement ou au recouvrement des impôts et des précomptes qui est introduite par l'Etat belge, par le redevable de ces impôts ou précomptes ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette en vertu du présent Code, des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun, suspend le cours de la prescription. La réclamation et la demande de dégrèvement visée à l'article 376 suspendent également le cours de la prescription.

§ 2. La suspension débute avec l'acte introductif d'instance et se termine lorsque la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée. Toutefois, en cas de réclamation ou de demande de dégrèvement d'office visée à l'article 376, la suspension débute avec la demande introductive du recours administratif. Elle se termine : - lorsque le contribuable a introduit une action en justice, au jour où la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée; - dans les autres cas, à l'expiration du délai ouvert au contribuable pour introduire un recours contre la décision administrative. »

⁷ Selon certaines juridictions, l'adjectif « *valens* » se réfère à la situation d'un incapable légal, non à celle de quelqu'un qui ne peut faire valoir ses droits en raison d'une situation dans laquelle il s'est lui-même placé (Bxlles 11.2.2005. FJF 2006/83 et Fiscologue du 1.7.2005, 6).

⁸ En ce sens : Bxlles, 17.11.2004. FJF 2005/52 et JLMB 2005, 424 (erronément daté du 7.11), et Bxlles 8.9.2005. FiscalNet. Contra : Anvers 6.2.2007. FJF 2008/19.

⁹ Sur la question, mais avec des réponses différentes : de LEVAL. Loc. cit., p. 32 ; KIRKPATRICK J. Loc. cit., p. 329 ; FORESTINI R. et ORLANDO E. Loc. cit., p. 313. En faveur d'une application de ce principe : Appel Anvers 6.2.2007. FJF 2008/19 et Fiscologue du 23.2.2007, 4.

¹⁰ MB 31.12.2003, première édition, p. 62.160.

Restait à se poser la question de savoir à quelles procédures ces dispositions nouvelles allaient s'appliquer. A défaut d'indications contraires, la loi est entrée en vigueur dix jours après sa publication au Moniteur belge, soit le 10 janvier 2004. De sorte qu'elle s'appliquait aux procédures en cours à cette date et à celles à venir, pour autant que l'impôt en jeu ne fût pas déjà prescrit avant la date d'entrée en vigueur de la loi.¹¹

IV. Seconde intervention du législateur

5. La loi du 22 décembre 2003 réglait l'avenir, mais non le passé. Elle n'avait aucun pouvoir rétroactif. Elle ne « ressuscitait » pas les impôts, prescrits par le fait de la notification d'un commandement nul. Appuyée par certains parlementaires et les médias, l'administration fit pression sur le législateur pour obtenir une loi rétroactive. Le Conseil d'Etat suggéra le vote d'un texte interprétatif.¹²

La loi-programme du 9 juillet 2004 contient donc un article 49 dont voici le texte : « Nonobstant le fait que le commandement constitue le premier acte de poursuites directes au sens des articles 148 et 149 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, le commandement doit être interprété comme constituant également un acte interruptif de prescription au sens de l'article 2244 du code civil, même lorsque la dette d'impôt contestée n'a pas de caractère certain et liquide. »¹³ Le curieux libellé de cette disposition lui vaut de se retrouver insérée, à la fois sous l'article 2244 dans le Code civil, et au terme du Code des impôts sur les revenus dans les codes fiscaux.

Ce texte d'une rare maladresse a immédiatement fait l'objet de critiques virulentes. Car ce n'est pas l'article 149 AR/CIR (définissant le commandement en matière fiscale) qu'elle prétendait interpréter, ou les articles 409 et 410 CIR, mais rien moins que le séculaire article 2244 CC !¹⁴

V. La prise de position de la Cour d'arbitrage

Dans deux arrêts, respectivement rendus le 7 décembre 2005¹⁵ (sur recours en annulation) et 1^{er} février 2006¹⁶ (sur question préjudicielle), la Cour d'arbitrage a précisé sa position.

Procédant en deux temps, l'actuelle Cour constitutionnelle, d'abord affirme que le texte entrepris « ne peut être considéré comme interprétant l'article 2244 du code civil puisqu'il revient à donner au terme *commandement* une signification différente selon la matière à laquelle il s'applique, alors que cet article est une disposition à vocation générale », ensuite accepte néanmoins, et assez paradoxalement, de reconnaître un caractère rétroactif au texte, lequel constitue, « une réaction du législateur raisonnablement proportionnée aux effets (des arrêts de la Cour de cassation), car il répond à la nécessité de protéger les intérêts du Trésor, sans restreindre de manière disproportionnée les droits des contribuables, qui pourront continuer à contester la validité et le montant des impôts enrôlés à leur charge ».

La Cour met également en valeur le caractère « imprévisible » à ses yeux de la jurisprudence de la Cour de cassation tracée dans ses arrêts de 2002 à 2004, les tribunaux ayant, au contraire, toujours admis antérieurement le caractère interruptif des commandements même en cas de contestation de l'impôt. Le caractère rétroactif de la mesure se justifie par l'imprévisibilité de cette jurisprudence, mais aussi par l'absence de toute disposition permettant à la Cour de cassation de limiter dans le temps les effets des positions de principe adoptées par ses arrêts.

L'on pouvait donc penser, comme certains auteurs, que ceci mettait fin à la « saga judiciaire » ; c'était là raisonner un peu hâtivement.

VI. Retour à la Cour de cassation

7. Le problème devait, inévitablement, se retrouver posé à la Cour de cassation. Deux arrêts de celle-ci, prononcés le 17 janvier 2008 par la première chambre, section néerlandaise, se prononcèrent sur la question sans ambiguïté.¹⁷

La Cour de cassation se rallie totalement, en ces deux décisions, à la position défendue par la Cour d'arbitrage : l'article 49 de la loi du 9 juillet 2004 ne constitue pas une disposition légale interprétative ; mais il doit être appliqué par le juge avec un effet rétroactif, conformément à l'intention du législateur.

Assistons-nous là à la fin de la « saga judiciaire » ?

VII. La fronde des cours et tribunaux

¹⁵ Arrêt n° 177/2005 du 7.12.2005. JLMB 2006, 140 ; FJF 2006/242 ; VAN DYCK J. *Prescription : la loi non interprétative rétroagirait-elle ?* Fiscologue du 16.12.2005, p. 5 ; RICHELLE I. *La fin de la saga judiciaire en matière de prescription fiscale.* Actualités fiscales 2006 n° 2, p. 5 ; ELOY M. *La Cour d'arbitrage offre à l'administration de substantielles éternes.* L'Echo du 10.1.2006.

¹⁶ Arrêt n° 20/2006 du 1.2.2006. JT 2006, 357 ; Fiscologue du 10.2.2006 : *Prescription : une loi non interprétative mais qui rétroagit.*

¹⁷ Cass. 17.1.2008. Pas., 2008, I, 139 ; RGCF, 2008, 218 et Note VAN BRUSTEM ; FJF 2009/138 ; Fiscologue du 15.2.2008, 3: *La Cour de cassation éteint l'incendie qu'elle a elle-même allumé ;* VAN BRUSTEM E. *Commandement de payer et interruption de la prescription.* Actualités fiscales du 2.4.2008, 1.

8. Certes non.

Avant même que la Cour d'arbitrage se soit prononcée, un jugement du tribunal de première Instance de Bruxelles, du 17 novembre 2004, avait déjà refusé de reconnaître un caractère interprétatif, et par voie de conséquence rétroactif, à l'article 49 de la loi du 9 juillet 2004.¹⁸

Dans un jugement du 23 mai 2007, le tribunal de première Instance de Namur a refusé de faire application de l'article 49, son caractère prétendument rétroactif constituant une violation de l'article 6 §1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en ce qu'il priverait un contribuable du droit d'invoquer cette prescription, ce qui entraînerait une rupture de l'égalité des armes dans des litiges en cours.¹⁹

Dans une décision du 7 juin 2007, le tribunal de première Instance de Liège a estimé qu'il ne pouvait être fait application du même article, nonobstant les arrêts de la Cour constitutionnelle des 7 décembre 2005 et 1^{er} février 2006, ceci au motif qu'il s'agit d'une disposition faussement interprétative, d'une part, et que sa rétroactivité, par ailleurs, constitue une ingérence du pouvoir législatif, dans le but d'influer sur le dénouement judiciaire d'un litige, violant de la sorte le principe d'égalité des armes.²⁰

Dans la foulée d'un jugement du tribunal de première Instance de Bruxelles du 2 mai 2007²¹, un jugement du tribunal de Gand du 24 juin 2008 a décidé que l'effet rétroactif de ce même texte viole l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, en ce que l'Etat belge a enfreint, lors du traitement d'une réclamation d'une durée de quinze ans, le principe général de droit suivant lequel un prononcé doit intervenir dans un délai raisonnable.²² Il ne paraît pas légitime d'interrompre la prescription du recouvrement en faveur de l'Etat, si celui-ci a laissé s'écouler de nombreuses années sans statuer sur une réclamation, maintenant de la sorte, et sans justification, le contribuable dans l'incertitude de ses droits.

9. Il semble donc, à la lecture des décisions prononcées par les cours et tribunaux depuis les deux arrêts de la Cour constitutionnelle et celui de la Cour de cassation, que les juridictions, aujourd'hui saisies de ce type de litige, soient désireuses, au besoin *in casu* et *in concreto*, et faisant application du principe de proportionnalité, de peser le poids respectif, d'une part, des intérêts du trésor, de l'effet d'« imprévisibilité » des arrêts de la Cour de cassation rendus entre 2002 et 2004 (contesté par d'aucuns²³), de l'effet consécutif éventuel d'« aubaine » en résultant pour le contribuable, d'autre part, le droit à une bonne administration de la justice, le droit de propriété du citoyen, le principe de séparation des pouvoirs (ingérence par le

¹⁸ Bxlles 17.11.2004 FJF 2005/52, JDF 2006, 175 et RGCF 2005, 58. Dans le même sens : Bxlles 8.9.2005. FiscalNet.

¹⁹ Namur, 23.5.2007. FJF 2008/294, RGCF 2008, 76 et Fiscologue du 25.1.2008, 8. Dans le même sens : Namur, 3.10.2007. FJF 2008/293.

²⁰ Liège 7.6.2007. RGCF 2008, 71. **Relevons toutefois que cet arrêt a été réformé par un arrêt de la cour d'appel de Liège, encore inédit, du 11.9.2009.**

²¹ Bxlles, 2.5.2007. FJF 2008/45, RGCF 2007, 285 et Fiscologue du 25.1.2008, 7.

²² Gand 24.6.2008. RGCF 2008, 480. Note PIROTTE N.

²³ Voir notamment VAN BRUSTEM E. *L'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 : loi interprétative, rétroactivité et procédures pendantes au regard de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*. RGCF 2006, 165. Voir aussi Liège, 7.6.2007, RGCF, 2008, 74. La position de la Cour de cassation était prévisible, puisque la thèse consacrée par la Cour de cassation était connue, et de surcroît défendue par les professeurs de LEVAL et DIRIX.

législateur dans des litiges en cours), le droit à l'égalité des armes, enfin le droit dont chacun bénéficie d'être jugé dans un délai raisonnable.

A cette aune, il apparaît que la « saga » de la prescription du recouvrement **n'est pas terminée** ; les arrêts de la Cour constitutionnelle n'y ont pas mis fin. Si, jadis, autant de commandements prétendument « interruptifs de prescription » ont dû être notifiés, c'est parce que les Directeurs des contributions mettaient des années avant de statuer. Cette occurrence ouvre la voie à une jurisprudence qui, nonobstant les efforts de la Cour constitutionnelle, donne la préséance aux droits du contribuable, tant à l'application de délais raisonnables en matière judiciaire, qu'au respect du principe de l'égalité des armes et de la séparation des pouvoirs.

Reste à se poser la question de l'incidence qu'aura, sur cette problématique, la loi du 12 juillet 2009 modifiant l'article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, donnant clairement préséance à la Cour constitutionnelle.²⁴

Jean-Pierre BOURS
Avocat
Chargé de cours ULg/HEC

15/12/2009

²⁴ M.B. du 31.7.2009, p. 51617. TULKENS F. *Une loi règle la guerre des juges*. L'Echo du 8.10.2009.