

Numéro du rôle : 4702
Arrêt n° 199/2009 du 17 décembre 2009

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 « confirmant l'établissement de certaines taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques pour chacun des exercices d'imposition 2001 à 2007 et modifiant l'article 468 du Code des impôts sur les revenus 1992 à partir de l'exercice d'imposition 2009 », posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Martens et M. Bossuyt, et des juges M. Melchior, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président P. Martens,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 5 mai 2009 en cause de Marie Thonnard et André Fraikin contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 11 mai 2009, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 (publiée au *Moniteur belge* du 8.8.2008) confirmant l'établissement de certaines taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques pour chacun des exercices d'imposition 2001 à 2007 et modifiant l'article 468 du CIR/92 à partir de l'exercice d'imposition 2009 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique, le principe du droit à une bonne administration de la Justice tels qu'ils sont garantis par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ainsi que par les articles 13, 144, 146 et 159 de la Constitution, et la protection du droit de propriété telle qu'elle est garantie par l'article 16 de la Constitution ainsi que par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, dans la mesure où cette loi :

- compromet la sécurité juridique des contribuables, qui pouvaient partir du principe que les additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques, rendus obligatoires par un règlement voté tardivement, soit après le 31 décembre de l'année correspondant à la période imposable, étaient illégaux, compte tenu de la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle en matière de rétroactivité (voir notamment arrêt du 23 juin 2004 n° 109/2004) et l'arrêt de la Cour de cassation du 14 mars 2008, sans que des circonstances exceptionnelles justifiant le caractère rétroactif de la loi puissent être invoquées par le législateur;

- compromet le droit à une bonne administration de la justice et le droit de propriété en ce que les justiciables qui, au moment de l'adoption de la loi du 24 juillet 2008, avaient déjà engagé contre l'Etat une procédure qui n'avait pas encore été tranchée par une décision coulée en force de chose jugée se voient privés d'une garantie juridictionnelle puisque l'intervention législative a pour conséquence que l'issue des procédures engagées est influencée au profit de l'Etat ou que la juridiction est empêchée de se prononcer sur la question de droit de la légalité du Règlement-taxe, sans que des circonstances exceptionnelles justifiant le caractère rétroactif de la loi puissent être invoquées en l'espèce;

- instaure un traitement inégal qui n'est pas raisonnablement justifié entre un contribuable qui a contesté devant un Tribunal la légalité d'un règlement communal voté tardivement et a obtenu gain de cause en se voyant rembourser les additionnels communaux et un contribuable, qui pour la même période imposable, soit entre l'exercice d'imposition 2001 à 2007, se voit désormais, par l'effet de la nouvelle loi, privé d'obtenir en justice un titre exécutoire de remboursement d'additionnels communaux ? ».

Le Gouvernement wallon et le Conseil des ministres ont introduit des mémoires.

A l'audience publique du 12 novembre 2009 :

- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. Les faits et la procédure antérieure

Marie Thonnard et André Fraikin ont contesté devant le directeur régional des contributions directes de Liège les additionnels communaux auxquels ils ont été imposés sur la base d'un règlement établissant le pourcentage des additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques, adoptés par la commune de Herstal; l'imposition contestée concerne l'exercice 2007, portant sur les revenus 2006.

Selon la question préjudicielle, les requérants ont invoqué le vote tardif de ce règlement-taxe, adopté le 1er février 2007 - soit après la fin de la période imposable - ainsi que le principe d'annualité résultant de l'article 171 de la Constitution.

Leur réclamation ayant été rejetée par le directeur régional, les requérants portent leur contestation devant le juge *a quo*.

Celui-ci relève l'adoption de l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 et les questions que cette disposition est susceptible de poser. Il observe aussi qu'un recours en annulation a été introduit à l'encontre de cet article 2, que la Cour n'a pas encore tranché, et lui pose la triple question préjudicielle précitée.

III. En droit

- A -

A.1.1. En préalable à la discussion du fond de l'affaire, le Gouvernement wallon et le Conseil des ministres décrivent le contexte dans lequel l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 a été adopté.

En matière de taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques, il y a un décalage entre la date d'expiration de la période imposable (31 décembre de l'année N) et la date d'expiration de l'exercice d'imposition (31 décembre de l'année N + 1).

Selon une jurisprudence ancienne de la Cour de cassation, il n'existait pas, en matière d'impôts directs, de situation irrémédiablement fixée avant la clôture de l'exercice d'imposition (Cass., 29 juin 1998, *Pas.*, 1998, I, p. 833). Sur la base de cette jurisprudence, de nombreuses communes belges ont fait entrer en vigueur leurs règlements-taxes relatifs au taux de la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques durant les premiers mois de l'exercice d'imposition, et non durant la période de perception des revenus; c'est l'hypothèse soumise au juge *a quo*.

A.1.2. Le recours des requérants est, selon le Gouvernement wallon, clairement inspiré par une affaire qui a donné lieu à l'arrêt de la Cour de cassation du 14 mars 2008. Cet arrêt a été rendu au terme d'une procédure par laquelle un contribuable a porté devant les juridictions de l'ordre judiciaire la question de la légalité d'un tel règlement-taxe en prenant notamment appui sur la jurisprudence de la Cour (arrêt n° 111/2004), postérieure à celle, rappelée ci-dessus, de la Cour de cassation.

Par l'arrêt précité du 14 mars 2008, la Cour de cassation confirme la position de la Cour d'appel, selon laquelle un règlement-taxe intervenu deux mois après la période imposable avait un effet rétroactif, qui ne pouvait être admis.

A.1.3. Cet arrêt constitue un revirement par rapport à la jurisprudence classique de la Cour de cassation. Ce revirement, selon le Gouvernement wallon, a plongé plus de 200 communes dans une grande insécurité juridique et financière, de nombreux citoyens ayant introduit des recours afin de récupérer la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques sur la base de la nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation.

A.1.4. La seule façon de ne pas mettre en péril la trésorerie des communes concernées et d'assurer la continuité de leur fonctionnement consistait à confirmer les taxes additionnelles litigieuses par une norme de valeur légale, équivalente à l'article 2 du Code civil.

Compte tenu du fait que l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution est le fondement de la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques prévue à l'article 465 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) et que cette disposition constitutionnelle réserve au législateur fédéral la compétence de moduler la compétence fiscale des communes, il lui appartenait de confirmer les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques susceptibles d'être contestées. C'est précisément l'objet de l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008.

A.2. Par ailleurs, le Gouvernement wallon estime que doivent être écartés du débat les articles 13, 144, 146 et 159 de la Constitution, la question préjudicielle ne faisant pas « apparaître en quoi ces dispositions particulières seraient violées, et pour cause, dans la mesure où elles paraissent manifestement étrangères au présent débat ».

Quant à la première branche de la question préjudicielle

A.3. Le Gouvernement wallon rappelle que l'arrêt précité de la Cour de cassation du 14 mars 2008 est un revirement de la jurisprudence habituelle de cette juridiction.

Jusqu'au 14 mars 2008, les communes - et notamment celle en cause devant le juge *a quo* - ont légitimement pu croire, compte tenu de la jurisprudence constante de la Cour de cassation, qu'en matière de taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques les règlements-taxes votés dans le courant de l'exercice d'imposition (et non pendant la période imposable) n'avaient pas d'effet rétroactif, et n'étaient pas critiquables. Selon le Gouvernement wallon « considérer le contraire plongerait les communes dans une grande insécurité juridique et financière ».

Ce n'est que pour les revenus relatifs à la période imposable 2008, exercice d'imposition 2009, que les communes étaient en mesure de réagir au revirement de la jurisprudence de la Cour de cassation.

A.4.1. En ce qui concerne le caractère rétroactif de la disposition en cause, le Gouvernement wallon souligne que, en matière fiscale, ni la Constitution ni les traités internationaux comme la Convention européenne des droits de l'homme n'interdisent en principe la rétroactivité des lois; l'article 2 du Code civil n'a pas un caractère absolu et n'est pas un principe constitutionnel. Le mémoire rappelle la jurisprudence de la Cour : la non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique; cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où il se réalise; la Cour admet néanmoins qu'il puisse être dérogé à ce principe lorsque la rétroactivité est indispensable au bon fonctionnement ou à la continuité du service public.

S'il s'avère en outre que la rétroactivité de la norme législative a pour effet d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une ou de plusieurs procédures judiciaires ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles justifient cette intervention du législateur qui porte atteinte, au détriment d'une catégorie de citoyens, aux garanties constitutionnelles offertes à tous. Une telle loi ne peut avoir aucun effet sur les litiges clôturés, mais elle peut affecter des litiges en cours et porter atteinte à des garanties juridictionnelles au détriment de la catégorie de citoyens qui a introduit de tels litiges. Le Gouvernement wallon souligne à cet égard que la loi du 24 juillet 2008

est entrée en vigueur avant que les requérants introduisent leur recours devant le Tribunal de première instance de Liège, la requête introductive d'instance ayant été déposée le 15 septembre 2008.

A.4.2. En ce qui concerne la rétroactivité de la loi fiscale, elle serait, selon le Gouvernement wallon, d'une part, indispensable au bon fonctionnement ou à la continuité du service public et, d'autre part, justifiée par des circonstances exceptionnelles. Il observe, en premier lieu, que le revirement opéré le 14 mars 2008 par la Cour de cassation impose que soit laissé aux communes le temps de s'adapter aux nouvelles règles, tout en sauvegardant les recettes du passé. Il remarque, à cet égard, que seules trente trois des deux cent soixante-sept communes de la Région wallonne ont adopté leur règlement fixant le taux de la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques en respectant la nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation, tandis que les autres communes ont, de bonne foi, adopté leur règlement durant l'exercice d'imposition, conformément à la position constante antérieure de cette juridiction. Faisant référence à l'arrêt n° 177/2005 du 7 décembre 2005, le Gouvernement wallon note que la rétroactivité de la disposition litigieuse s'explique, d'une part, par la volonté de neutraliser l'effet rétroactif du changement de jurisprudence qui a une autorité de fait sur les autres juridictions judiciaires et, d'autre part, par l'absence de possibilité pour la Cour de cassation de limiter dans le temps les effets des positions de principe qu'elle adopte. Le Gouvernement wallon observe, en second lieu, que les travaux préparatoires de la disposition litigieuse exposent longuement en quoi les circonstances sont exceptionnelles. Il indique qu'en 2007 le produit de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques représentait quelque seize pour cent des recettes totales des communes wallonnes et que plus de quatre vingt-cinq pour cent du produit de cette taxe ont été perçus en application de règlements adoptés de manière non compatible avec la nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation. Le Gouvernement wallon observe également que la sécurité juridique ne concerne pas les seuls intérêts financiers d'un contribuable considéré individuellement mais donne aussi aux autorités le droit à une réglementation cohérente; dès lors, la sécurité juridique que peuvent revendiquer les contribuables serait limitée par la nécessité d'assurer aux pouvoirs publics une marge de manœuvre suffisante pour leur permettre de remplir leur mission de service public.

Le Gouvernement wallon ajoute, en évoquant les arrêts n°s 159/2001 du 19 décembre 2001, 49/2002 du 13 mars 2002 et 40/2003 du 9 avril 2003, que la disposition litigieuse ne surprend pas les contribuables puisqu'elle se borne à confirmer des dispositions fiscales contenues dans des règlements communaux déjà connus.

A.4.3. A propos de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, le Gouvernement wallon déduit de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qu'il n'est pas applicable en l'espèce, puisque la disposition litigieuse concerne des procédures pendantes d'établissement de l'impôt, et non pas des contestations sur des droits et obligations de caractère civil ou une accusation en matière pénale. Par ailleurs, il ajoute que, même si cette disposition était appliquée en l'espèce, on n'aperçoit pas en quoi les garanties qu'elle offre auraient été violées : il est rappelé que le recours judiciaire a été introduit après la publication au *Moniteur belge* de la disposition en cause, en sorte telle que, en aucun cas, le législateur n'est intervenu une fois que le procès était en cours. Enfin, toujours à supposer - *quod non* - l'article 6 précité applicable, l'ingérence du législateur dans des procédures judiciaires en cours pourrait être justifiée par les « motifs impérieux d'intérêt général » déjà relevés pour justifier la rétroactivité de la disposition litigieuse au regard des règles belges sur le sujet.

A.5.1. Pour le Conseil des ministres, le principe de sécurité juridique signifie qu'il est inopportun pour l'administration fiscale de revenir intempestivement sur une règle établie et connue, mais ce droit n'est pour autant pas absolu : le confirment le caractère purement législatif attribué à l'article 2 du Code Civil, comme la jurisprudence de la Cour de cassation et de la Cour européenne des droits de l'homme. Cette dernière, dans un arrêt du 23 octobre 1997, a admis l'intervention du législateur dans des procédures juridictionnelles en cours, non seulement pour des raisons d'intérêt général mais aussi lorsqu'il s'agissait de mettre fin à une malformation législative. En ce sens, c'est donc bien la sécurité juridique entendue dans son sens large qui, au-delà de l'intérêt général, légitimerait l'intervention du législateur.

A.5.2. Or, rappelle lui aussi le Conseil des ministres, jusqu'au revirement de jurisprudence qu'a constitué l'arrêt de la Cour de cassation du 14 mars 2008, il était largement acquis qu'il n'existe pas, en matière d'impôts directs, de situation irrémédiablement fixée avant la clôture de l'exercice d'imposition; de même, l'imposition des

décimes additionnels, considérée aujourd'hui comme tardive par certains contribuables depuis l'arrêt précité, était largement répandue et pratiquée, de sorte que les contribuables étaient parfaitement au courant de cette pratique.

Face à l'important préjudice juridique et financier qu'encourageaient les communes, la prompt réaction du législateur - quelques mois seulement après l'arrêt du 14 mars 2008 - a permis aux contribuables de pérenniser une pratique d'imposition en cours depuis plus de 10 ans.

Il s'ensuit que l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 n'a fait, selon le Conseil des ministres, que conforter législativement cette pratique d'imposition communale, et dès lors a renforcé la sécurité juridique.

Quant à la deuxième branche de la question préjudicielle

A.6. Le Gouvernement wallon conteste tout d'abord l'utilité de cette branche de la question préjudicielle. En effet, elle vise très clairement l'hypothèse d'une intervention du législateur dans des procédures judiciaires en cours, ce qui, comme cette partie l'a déjà avancé, ne serait pas le cas. La deuxième branche de la question préjudicielle n'appellerait dès lors pas de réponse.

A.7.1. Abordant, à titre subsidiaire, le fond, le Gouvernement wallon observe que l'ingérence dans le droit au respect des biens que constitue l'impôt ne peut, selon la Cour européenne des droits de l'homme, affecter le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la protection des droits fondamentaux de l'individu. Il remarque que le législateur dispose, à cet égard, d'une grande latitude pour mener une politique économique et sociale et considère que la disposition litigieuse ne porte pas atteinte au droit précité vu que la manière dont le législateur conçoit les impératifs de l'utilité publique repose manifestement sur une base raisonnable. Il estime que c'est l'abstention du législateur qui aurait été déraisonnable. Elle aurait été source « d'insécurité juridique et de graves troubles budgétaires pour les communes », par répercussion sur les finances publiques des Régions, et porteuse de discriminations tant pour les contribuables que pour les communes entre elles ». L'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 ne peut dès lors être considéré comme étant une disposition manifestement dépourvue de base raisonnable au sens retenu par la Cour européenne des droits de l'homme.

A.7.2. Par ailleurs, si la Cour européenne des droits de l'homme reconnaît que le législateur d'un Etat contractant est en droit de mettre en vigueur des lois qu'il juge nécessaires pour assurer le paiement des impôts, elle reconnaît également que ces lois peuvent être rétroactives, sans pour autant violer l'article 1er du Premier Protocole additionnel. Ainsi, dans un arrêt du 23 octobre 1997, qui trancherait une affaire comparable, la Cour européenne a estimé « que les mesures prises par l'Etat défendeur n'avaient pas porté atteinte à l'équilibre qui doit être ménagé entre la protection du droit des requérantes à la restitution de leurs fonds et l'intérêt général commandant d'assurer le paiement des impôts. En effet, un intérêt général évident et impérieux commande de veiller à ce que les organismes privés ne bénéficient pas d'une manne en cas de changement de régime de collecte de l'impôt et ne prive pas le fisc de recettes pour de simples failles dues à l'inadvertance dans la législation fiscale ». De même, dans l'espèce ici soumise à la Cour, l'équilibre entre la protection des biens des requérants et l'intérêt général commandait également une intervention du législateur.

A.8.1. Le Conseil des ministres, outre le rappel du fait que la non-rétroactivité d'une disposition en matière fiscale n'est pas un principe consacré par une norme législative supérieure telle que la Constitution, souligne tout d'abord que la disposition litigieuse n'a pas d'effet sur les instances clôturées; cela est d'ailleurs confirmé par les travaux parlementaires de l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008, qui précisent de façon expresse qu'« on ne touche bien entendu pas aux décisions de justice passées en force de chose jugée ».

A.8.2. La même partie poursuit en relevant que la rétroactivité de la norme législative peut avoir une influence sur l'issue d'une ou de plusieurs procédures judiciaires ou empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit : dans ce cas, selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles justifient cette intervention du législateur qui porte atteinte, au détriment d'une catégorie de citoyens, aux garanties constitutionnelles offertes à tous au détriment de la catégorie

de citoyens qui a introduit de tels litiges. Le mémoire examine dès lors si des circonstances exceptionnelles justifient le caractère rétroactif de la disposition critiquée.

Outre le rappel de l'argumentation développée au sujet de la première branche, le Conseil des ministres expose que l'adoption de la disposition litigieuse était impérative afin de laisser aux communes le temps de s'adapter aux nouvelles exigences, tout en sauvegardant les recettes du passé. Selon cette même partie, il s'imposait « pour neutraliser les effets rétroactifs de la règle jurisprudentielle de l'arrêt du 14 mars 2008 dégageé par la Cour de cassation que le législateur adopte lui-même une disposition rétroactive ».

Par ailleurs, les travaux préparatoires de la loi du 24 juillet 2008 se feraient eux-mêmes l'écho des circonstances exceptionnelles qui ont présidé à l'adoption de la disposition litigieuse, en se référant à l'intérêt général et aux conséquences financières déplorables pour les communes dès lors que, selon le passage cité par le Conseil des ministres, « il va de soi que le fait pour certaines communes de devoir rembourser leurs taxes additionnels à l'impôt des personnes physiques est de nature à mettre en péril leur trésorerie et à porter atteinte à leur capacité à assurer la continuité de leur fonctionnement ».

En conclusion, selon le Conseil des ministres, l'adoption de l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 n'a fait que conforter législativement cette pratique d'imposition communale, et partant a renforcé la sécurité juridique; l'intervention tout à fait exceptionnelle du législateur fédéral permet de donner un cadre légal pour les recettes des communes et d'assurer la continuité des services communaux concernés.

La poursuite d'un objectif d'intérêt général, dicté par des circonstances exceptionnelles, serait dès lors évidente.

Quant à la troisième branche de la question préjudicielle

A.9. Le Gouvernement wallon et le Conseil des ministres font observer que, comme l'indiquent les travaux préparatoires, c'est l'abstention du législateur fédéral qui aurait entraîné des discriminations entre citoyens d'une même commune selon qu'ils ont obtenu ou non le remboursement de la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques : en effet, les communes contraintes de rembourser leurs additionnels auraient dû trouver les moyens financiers nécessaires pour couvrir cette « dépense » imprévue, et n'auraient dès lors eu d'autre choix que de recourir à une augmentation des taxes futures. Dans ce cas, les citoyens qui n'auraient pas obtenu le remboursement de la taxe seraient pénalisés : ils devraient supporter, non seulement la taxe dont d'autres ont obtenu le remboursement, mais également l'augmentation des taxes futures votées par la commune.

En réalité, concluent les mêmes parties, la rétroactivité apparaît comme favorable au contribuable : elle permet non seulement de rétablir la sécurité juridique mais également l'égalité devant la loi fiscale.

A.10. Dans les développements consacrés à la troisième branche de la question préjudicielle, le Conseil des ministres conteste la violation du droit de propriété tel qu'il est garanti par l'article 16 de la Constitution ainsi que par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme; l'argumentation développée est, en substance, comparable à celle développée à ce sujet par le Gouvernement wallon. Le Conseil des ministres conclut que l'intervention du législateur a permis de préserver l'équilibre nécessaire entre la protection du droit de propriété des contribuables et l'intérêt général; elle a aussi permis que « le texte législatif corresponde mieux à sa réalité factuelle et réponde à une meilleure transparence de la gestion fiscale, mais également reflète expressément la vision du législateur à cet égard ».

En conséquence, il n'y a pas de discrimination, et encore moins de disproportion par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur.

- B -

B.1. La Cour est interrogée au sujet de la constitutionnalité de l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 « confirmant l'établissement de certaines taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques pour chacun des exercices d'imposition 2001 à 2007 et modifiant l'article 468 du Code des impôts sur les revenus 1992 à partir de l'exercice d'imposition 2009 ».

Cet article dispose :

« Pour l'application des articles 465 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992, il est tenu compte, lors de l'établissement, à partir de la date d'entrée en vigueur de la présente loi, de l'impôt des personnes physiques pour chacun des exercices d'imposition 2001 à 2007, de la taxe communale additionnelle et de la taxe d'agglomération additionnelle rendues obligatoires au plus tard le 31 décembre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition précité tel que défini à l'article 359 du même Code.

Les taxes communales additionnelles et la taxe d'agglomération additionnelle reprises dans des cotisations à l'impôt des personnes physiques établies avant la date d'entrée en vigueur de la présente loi pour chacun des exercices d'imposition 2001 à 2007 et qui ont tenu compte des taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle rendues obligatoires au cours de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, sont confirmées pour autant que ces taxes additionnelles font ou peuvent encore faire l'objet d'un litige fondé sur le grief invoquant la rétroactivité des taxes précitées au motif qu'elles ont été rendues obligatoires au cours de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition.

Par taxe communale additionnelle et taxe d'agglomération additionnelle, on entend les taxes dont le taux applicable pour chacun des exercices d'imposition 2001 à 2007 est repris en regard du nom de chaque commune ou agglomération du Royaume dans les tableaux par région qui forment l'annexe à la présente loi ».

B.2.1. Le *juge a quo* demande à la Cour d'examiner la constitutionnalité de l'article 2 sur trois points :

a) la confirmation, par le législateur, d'additionnels communaux fondés sur des règlements tardifs porte-t-elle une atteinte injustifiée, du fait de sa rétroactivité, au droit à la sécurité juridique des contribuables - qui pouvaient escompter que ces additionnels soient considérés comme illégaux en application de la jurisprudence de la Cour et de l'arrêt de la Cour de cassation du 14 mars 2008 ?

b) cette même confirmation porte-t-elle une atteinte injustifiée au droit à une bonne administration de la justice et au droit de propriété des contribuables qui avaient contesté en justice lesdits additionnels, l'article 2 en cause ayant pour effet d'empêcher le juge de se prononcer sur la légalité de ces additionnels ?

c) y a-t-il une différence de traitement injustifiée entre les contribuables qui, ayant contesté en justice la légalité d'additionnels fondés sur un règlement-taxe tardif, ont obtenu le remboursement de ces additionnels et ceux qui perdent ce droit, par l'effet de l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 ?

Les normes au regard desquelles le *juge a quo* demande à la Cour d'opérer son contrôle sont « les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique, le principe du droit à une bonne administration de la justice tels qu'ils ont été garantis par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ainsi que par les articles 13, 144, 146 et 159 de la Constitution, et la protection du droit de propriété telle qu'elle est garantie par l'article 16 de la Constitution ainsi que par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ».

B.2.2. Il ressort de la question préjudicielle que seul l'alinéa 2 de l'article 2 est en cause.

En ce qui concerne l'exception soulevée par le Gouvernement wallon

B.3.1. Le Gouvernement wallon conteste l'utilité de la deuxième branche de la question préjudicielle. Selon cette partie, elle vise l'hypothèse d'une intervention du législateur dans des procédures judiciaires en cours, ce qui ne serait pas le cas : la loi du 24 juillet 2008 serait entrée en vigueur avant que les requérants introduisent leur recours devant le Tribunal de première instance de Liège, le 15 septembre 2008. La deuxième branche de la question préjudicielle n'appellerait dès lors pas de réponse.

B.3.2. C'est au juge qui pose une question préjudicielle qu'il appartient d'apprécier si la réponse à cette question est utile à la solution du litige qu'il doit trancher. Ce n'est que lorsque ce n'est manifestement pas le cas que la Cour peut décider que la question n'appelle pas de réponse.

L'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 a pour effet de donner une valeur législative à la taxe communale additionnelle contestée par les contribuables qui ont saisi le juge *a quo*; il couvre l'illégalité de la taxe et rend donc « sans effet le grief de la rétroactivité invoqué » par les recours introduits contre cette taxe illégale (*Doc. parl.*, Chambre, 2007-2008, DOC 52-1276/001, pp. 6 et 8). Par sa portée rétroactive, la disposition en cause empêche donc le juge *a quo* de constater l'illégalité de la taxe litigieuse. La réponse à la question posée par le juge *a quo* n'est pas manifestement inutile à la solution du litige qui lui est soumis.

La Cour observe en outre qu'il ressort de la question préjudicielle que les requérants devant le juge *a quo* ont introduit leur réclamation devant le directeur régional des contributions – cette réclamation devant être exercée préalablement à la saisine du juge judiciaire - le 18 avril 2008, soit avant que ne soit adoptée la loi du 24 juillet 2008.

B.3.3. L'exception est rejetée.

Quant aux deux premières branches de la question préjudicielle

B.4. Saisie d'un recours en annulation de la disposition en cause, la Cour, dans son arrêt n° 186/2009 du 26 novembre 2009, a jugé :

« B.8. [...] La confirmation qu'opère la disposition attaquée a pour effet de donner une valeur législative à la taxe communale additionnelle contestée par les contribuables de la première catégorie, à la date de son entrée en vigueur. Elle couvre l'illégalité de la taxe et rend donc ' sans effet le grief de la rétroactivité invoqué ' par les recours introduits contre cette taxe illégale (*Doc. parl.*, Chambre, 2007-2008, DOC 52-1276/001, pp. 6 et 8).

Par sa portée rétroactive, la disposition attaquée empêche donc les contribuables de la première catégorie d'obtenir de l'instance de recours qu'ils ont saisie un constat d'illégalité de la taxe litigieuse.

B.9.1. La rétroactivité d'une disposition législative ne se justifie que si elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

S'il s'avère en outre qu'elle a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue de l'une ou l'autre procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous.

B.9.2.1. L'article 2 du Code civil dispose :

‘ La loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif ’.

Cette disposition s'oppose à l'adoption, sur la base de l'article 465 du Code des impôts sur les revenus 1992, d'un règlement communal qui aurait un effet rétroactif.

B.9.2.2. La jurisprudence de la Cour de cassation a longtemps pu laisser penser aux communes qu'un règlement déterminant, pour un exercice d'imposition donné, le taux de la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques pouvait, sans pour autant porter atteinte à l'interdiction d'adopter un règlement communal rétroactif, entrer en vigueur alors que la période imposable correspondant à cet exercice d'imposition - c'est-à-dire la période au cours de laquelle sont recueillis les revenus qui constituent la base imposable de cette taxe - était déjà achevée (Cass., 29 juin 1998, *Pas.*, 1998, I., n° 349; Cass., 8 juin 2006, R.G. n° F.03.0054.N).

De nombreuses communes ont, dès lors, pour les exercices d'imposition 2001 à 2007, adopté un règlement fixant le taux de ladite taxe, alors que la période imposable correspondante avait déjà pris fin (*Doc. parl.*, Chambre, 2007-2008, DOC 52-1276/001, p. 4). Tel est notamment le cas des taxes dont la légalité est contestée par les requérants.

La Cour de cassation a opéré, sur ce point, un revirement de jurisprudence en affirmant que la dette d'impôt relative à une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques naît définitivement lorsque s'achève la période imposable relative à cette taxe (Cass., 14 mars 2008, *Pas.*, 2008, n° 184; Cass., 14 mars 2008, R.G. n° F.07.0068.F; voy. aussi l'arrêt de la Cour n° 115/2000 du 16 novembre 2000, B.7.1). Il en résulte que l'article 2 du Code civil précité rend illégal les règlements communaux fixant le taux d'une telle taxe pour un exercice d'imposition donné qui sont entrés en vigueur lorsque la période imposable correspondant à cet exercice était déjà achevée.

B.9.2.3. Dans ces circonstances, la disposition attaquée a pour but d'éviter que de nombreuses communes ne se trouvent ' dans une situation financière délicate ' mettant ' en péril leur trésorerie [...] et leur capacité à assurer la continuité de leur fonctionnement ', en raison de l'obligation de rembourser les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques illégales (*Doc. parl.*, Chambre, 2007-2008, DOC 52-1276/001, pp. 4-5).

La disposition attaquée tend aussi à empêcher l'apparition, dans les communes concernées, de situations discriminatoires préjudiciables aux contribuables qui n'ont pas ou n'auront pu effectuer les démarches nécessaires en vue d'obtenir l'annulation de leur cotisation relative à une telle taxe communale additionnelle, mais qui, à l'instar des contribuables qui ont ou auront pu bénéficier du remboursement de cette cotisation à la suite de son annulation, seront aussi tenus de supporter le poids d'une éventuelle augmentation ultérieure de ladite taxe, destinée à compenser la perte de recettes due audit remboursement, voire les conséquences d'une réduction des dépenses publiques de la commune. Par l'adoption de la disposition attaquée, le législateur souhaite, plus particulièrement, éviter que ne soit favorisé ' un très petit nombre de contribuables concernés - les plus informés ou les mieux conseillés - qui pourraient encore obtenir le remboursement de leur taxe additionnelle ' (*ibid.*, DOC 52-1276/001, p. 6; *ibid.*, DOC 52-1276/002, p. 6; *C.R.I.*, Chambre, 10 juillet 2008, pp. 5, 8 et 9).

B.9.2.4. La disposition attaquée ne modifie pas le taux des taxes additionnelles qu'elle confirme.

B.9.3. Il découle de ce qui précède que la disposition rétroactive attaquée est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général, qu'elle repose sur des circonstances exceptionnelles et qu'elle répond à des motifs impérieux d'intérêt général ».

B.5. En ce qui concerne une atteinte éventuelle au droit de propriété, garanti par l'article 16 de la Constitution et par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, la Cour a jugé, dans le même arrêt n° 186/2009.

« L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

' Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes '.

B.10.3. A supposer que les montants des impôts réclamés constituent pour les parties requérantes des créances équivalentes à des biens au sens de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, l'ingérence législative dans ces droits de créance serait justifiée par les circonstances et motifs exposés en B.9.3 ».

B.6. Il découle de ce qui précède que la question préjudicielle, en ses deux premières branches, appelle une réponse négative.

Quant à la troisième branche de la question préjudicielle

B.7. La Cour est interrogée sur la question de savoir s'il est opéré une différence de traitement injustifiée entre les contribuables qui, ayant contesté en justice la légalité d'additionnels fondés sur un règlement-taxé tardif, ont obtenu le remboursement de ces additionnels et ceux qui perdent ce droit, par l'effet de l'article 2 de la loi du 24 juillet 2008.

B.8. Même quand il légifère rétroactivement et que cette rétroactivité est justifiée, le législateur ne peut, sous peine de méconnaître un des principes essentiels de l'Etat de droit, remettre en cause les décisions judiciaires devenues définitives. Il ne pouvait donc rendre la disposition en cause applicable à ceux qui ont obtenu le remboursement des taxes additionnelles en exécution d'une décision de justice.

B.9. La différence de traitement décrite en B.7 étant justifiée, la question préjudicielle appelle, en sa troisième branche, une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 2 de la loi du 24 juillet 2008 « confirmant l'établissement de certaines taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques pour chacun des exercices d'imposition 2001 à 2007 et modifiant l'article 468 du Code des impôts sur les revenus 1992 à partir de l'exercice d'imposition 2009 » ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus seuls ou en combinaison avec les articles 13, 144, 146 et 159 de la Constitution, avec la Convention européenne des droits de l'homme et avec le Premier Protocole additionnel à cette Convention.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 17 décembre 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens