

EX NUNC IN FISCALIBUS(1)

1. Des règles supérieures. Ce n'est pas une nouveauté que souveraineté rime, fût-ce une rime faible, avec arbitraire. La révolution française a transféré la souveraineté du Roi vers la Nation ou le Peuple s'exprimant par la Loi. Pendant relativement longtemps, ces lois étaient inattaquables, même lorsqu'elles étaient contraires à la constitution, en théorie supérieure. Mais le droit change : l'autorité du Pape sur les Empereurs et les Rois a été remplacée par diverses Déclarations des Droits de l'Homme, et la souveraineté des différents États est dorénavant limitée par des instruments internationaux ou supranationaux (sans parler de la souveraineté pratiquement supérieure de leur puissant voisin). Si les droits de l'homme et les autres règles internationales sont bénéfiques aux citoyens, ils doivent prévaloir sur toutes les règles nationales, y compris sur les lois. Et s'ils prévalent, pourquoi la constitution nationale ne ferait-elle pas de même, puisqu'elle consacre le contrat social ?

2. Interprétation. Une juridiction supérieure ne fait qu'interpréter la règle contenue dans les textes dont elle est la gardienne.

La règle générale veut, bien normalement, qu'un jugement interprétatif énonce ce que la norme a toujours signifié (2), il a donc un effet *ex tunc*. Cette règle générale remet en question les situations qui sont survenues dans l'intervalle et se heurte intrinsèquement au principe de sécurité juridique, qui est un principe fondamental

(1) La présente étude constitue la traduction de la contribution de l'étude en langue anglaise publiée dans *Deutsches, Europäisches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht — Festschrift für Werner F. Ebke zum 70. Geburtstag*, B. P. PAAL, D. POELZIG, O. FEHRENBACHER (éd.), C.H. Beck, 2021, pp. 621-630. Je remercie Me L. DEMESMAEKER de son assistance dans la traduction.

(2) Cour const., 19 décembre 2002, n° 189/2002; *adde*: Cass. Fr., 3^e Civ., 27 février 2002, requête n° 00-17.902, *Bull.* 2002, III, n° 53): « une loi ne peut être considérée comme interprétative qu'autant qu'elle se borne à reconnaître, sans rien innover, un droit préexistant qu'une définition imparfaite a rendu susceptible de controverse ».

du droit de l'UE (3). Servir la sécurité juridique impliquerait, ferait-on valoir, une application non rétroactive de l'interprétation de manière et tolérerait intrinsèquement les violations de la norme en maintenant temporairement une loi illégale. Une autre approche fera valoir que la sécurité juridique est mieux servie par un effet *ex tunc*, puisque l'observateur savait que la loi violait la norme, de sorte que l'annulation était incluse dans les prévisions raisonnables relatives aux effets de cette règle de droit.

3. Les limitations temporelles selon la CEDH. La Cour Européenne des Droits de l'Homme s'en remet en principe à l'interprétation du droit national par les juridictions internes : son contrôle est donc étroit, limité à l'arbitraire ou au caractère manifestement déraisonnable (4). Elle a considéré que la mise en place d'effets temporels, au nom de la sécurité juridique, lors de l'annulation d'une loi fiscale ne constituait pas une privation arbitraire de propriété (5).

Il n'est pas « arbitraire ou manifestement déraisonnable » d'imposer des limitations temporelles aux droits des requérants dans

(3) Voy. J. VAN MEERBEECK, « The Principle of Legal Certainty in the Case Law of the European Court of Justice : From Certainty to Trust », *European Law Review* 2016, Issue 2, p. 275 ; P. POPELIER, « Legal Certainty and Principles of Proper Law Making », 2 *Eur. J.L. Reform*, 2000, p. 321.

(4) CEDH, 11 janvier 2007, *Anheuser-Busch Inc. v. Portugal* [GC], req. n° 73049/01, @ 85-86, CEDH 2007-I.

(5) CEDH (déc.), 6 novembre 2003, req. n° 63343/00, *Roshka c. Russie* : « La Cour rappelle que le principe de sécurité juridique, qui est nécessairement inhérent au droit de la Convention, peut dispenser les États de rouvrir des actes ou des situations juridiques antérieurs aux arrêts de la Cour déclarant la législation interne incompatible avec la Convention. Les mêmes considérations s'appliquent lorsqu'une Cour constitutionnelle annule une législation interne comme étant inconstitutionnelle (voir *Marckx c. Belgique*, arrêt du 13 juin 1979, série A n° 31, § 58). Ces considérations ont conduit à la conclusion qu'il n'y a pas de violation des garanties de l'article 1 du Protocole n° 1 lorsqu'une juridiction interne qui déclare une législation fiscale inconstitutionnelle ne l'annule pas mais prévoit qu'elle reste en vigueur pendant une période limitée jusqu'à l'adoption d'une nouvelle réglementation (voir *Walden c. Liechtenstein* (déc.), n° 33916/96, 16 mars 2000 ; *J. R. c. Allemagne*, n° 22651/93, décision de la Commission du 18 octobre 1995, Décisions et rapports 83, p. 14), ou lorsque la juridiction prévoit que son jugement déclarant une législation fiscale inconstitutionnelle aura une force limitée ou purement prospective (voir *Mika c. Autriche*, n° 26560/95, décision de la Commission du 26 juin 1996), ou lorsque le législateur prévoit que la législation fiscale annulant une décision judiciaire antérieure ne s'applique que de manière prospective (voir *NAP Holdings UK Ltd c. Royaume-Uni*, n° 27721/95, décision de la Commission du 12 avril 1996) ».

un but légitime, à savoir éviter une «charge incalculable pour le budget et une éventuelle atteinte à la capacité de l'État de continuer à verser les pensions de vieillesse dans une période particulièrement défavorable pour les finances publiques»; cela ne constitue pas une restriction disproportionnée affectant l'essence même du droit d'accès à un tribunal des requérants ou excédant la marge nationale d'appréciation (6).

4. Le maintien des effets selon la CJUE. Sur la base du critère de nécessité inscrit à l'article 264, paragraphe 2, du TFUE (7), et de ses prédécesseurs, la CJUE a développé une vaste jurisprudence sur la limitation dans le temps de ses arrêts interprétatifs (8). Ce dilemme est résolu par une prééminence stricte de la légalité, la sécurité juridique ne l'emportant que de manière «tout à fait exceptionnelle» étant entendu qu'«il est nécessaire que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de troubles graves» (9).

L'exigence de bonne foi ne peut être satisfaite que s'il y avait une incertitude sérieuse quant au sens de la règle, généralement suscitée par une institution de l'UE (10) ou lorsque l'arrêt renverse la jurisprudence existante (11).

Le risque de difficultés sérieuses sera surtout retenu lorsque des relations contractuelles ou autres relations privées existantes seraient inutilement invalidées.

Mais les problèmes de recettes pour un État membre ne sont jamais retenus comme des difficultés sérieuses: «S'agissant, en second lieu, de l'exigence d'un risque de troubles graves, la Cour a souligné que les conséquences financières qui pourraient résulter pour un État membre d'un arrêt rendu à titre préjudiciel n'ont

(6) CEDH, (déc.) 12 février 2019, *Konstantina FRANTZESKAKI e.a. c. Grèce*, requêtes nos 57275/17, 58549/17, 58631/17.

(7) «Toutefois, la Cour indique, si elle l'estime nécessaire, lesquels des effets de l'acte qu'elle a déclaré nul doivent être considérés comme définitifs».

(8) H. CASSAGNABÈRE, «Le juge du droit de l'Union et la modulation dans le temps», <https://www.conseil-constitutionnel.fr/nouveaux-cahiers-du-conseil-constitutionnel/le-juge-du-droit-de-l-union-et-la-modulation-dans-le-temps>, consulté le 28 décembre 2021.

(9) CJUE, 10 novembre 2016, C-452/16, *Krzysztof Marek Poltorak*, @ 56.

(10) CJUE, 16 juillet 1992, C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects v Legros*, @ 31.

(11) CJUE, 2 février 1988, 24/86, *Blaziot c/ Université de Liège e.a.*

jamais justifié, par elles-mêmes, la limitation des effets dans le temps de cet arrêt»(12).

La Cour est plus indulgente lorsque le motif d'invalidation est procédural plutôt que substantiel: «lorsque la légalité de l'acte attaqué est contestée non pas en raison de sa finalité ou de son contenu, mais pour des motifs d'incompétence de son auteur ou de violation des formes substantielles...»(13).

Il est admis que ce maintien des effets n'est pas opposable aux personnes qui avaient formé un recours préalablement à l'arrêt rendu par la Cour(14). L'autorité de la chose jugée s'appliquera si le requérant a perdu mais n'a pas fait appel. La question est plus délicate lorsque le recours a été rejeté à tort par la juridiction suprême sans renvoi devant la CJUE(15).

Dans le cadre du droit de l'Union, la CJUE peut invalider la jurisprudence qui pose de telles limitations dans le temps, par exemple la jurisprudence du Tribunal suprême espagnol qui a décidé de maintenir les effets des clauses contractuelles abusives portant atteinte aux droits des consommateurs: «il convient de rappeler qu'il appartient à la seule Cour, compte tenu de l'exigence fondamentale d'une application uniforme et générale du droit de l'Union, de décider des limitations dans le temps à apporter à l'interprétation qu'elle donne d'une telle règle»(16).

5. France. En France, un projet de loi déclaré contraire à la Constitution par le Conseil constitutionnel ne peut être ni promulgué ni appliqué; mais dans le cas d'une question prioritaire de constitutionnalité, dans un procès en cours, concernant une loi existante, la règle de l'article 62 de la Constitution a été inversée par la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008: la loi inconstitutionnelle n'est pas annulée, mais abrogée à compter de la publication du jugement ou d'une date ultérieure fixée par ce jugement, sauf si le Conseil «détermine les conditions et limites

(12) CJUE, 19 décembre 2013, C-262/12, *Vent De Colère e.a.*, @ 42.

(13) CJUE, 7 septembre 2016, C-113/14, *République Fédérale d'Allemagne e.a. c Parlement Européen*, @ 81.

(14) H. CASSAGNABÈRE, *o.c.* [n. 8], voir texte accompagnant la note 39.

(15) CAA Paris, 9 juillet 2020, n° 18PA01032, *Sté Kermadec, Fiscalité Internationale*, 2020, n° 4, pp. 54-58, n. A. MAITROT DE LA MOTTE.

(16) CJUE, 21 décembre 2016, aff. jointes C-154/15, *Francisco Gutiérrez Naranjo cl Cajasur Banco SAU*, C-307/15, *Ana María Palacios Martínez cl Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA* et C-308/15, *Banco Popular Español SA cl Emilio Irlés López et Teresa Torres Andreu*, @ 70; adde CJUE, 6 octobre 2020, aff. C-511/18, C-512/18 et C-520/18, *La Quadrature du Net e. a.*, @ 216.

dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause».

6. Contrôle de constitutionnalité en Belgique. En Belgique, la Cour constitutionnelle statue sur les demandes d'annulation d'une loi, à introduire dans les six mois de la promulgation de la loi, ainsi que sur les demandes de suspension, à introduire dans les trois mois de la promulgation (17). Il statue également sur les questions préjudicielles relatives à la constitutionnalité de la loi, posées par les tribunaux judiciaires ou administratifs dans le cadre des procédures normales.

Le champ du contrôle est limité à la conformité, non pas à l'ensemble de la Constitution, mais seulement, abstraction faite des règles répartitrices de compétences entre l'État fédéral et les Régions ou Communautés, aux principes garantissant les droits fondamentaux des Belges (art. 8 à 32), l'égalité de protection des étrangers (art. 192) et la légalité et la non-discrimination en matière fiscale (art. 170(18) et 172).

7. L'annulation. Le contrôle de la discrimination a cependant, de manière probablement inattendue, rendu ce champ d'application assez large. La grille de lecture est la suivante :

— Le tribunal constate que

- Les situations sont similaires ; mais
- Elles sont traitées différemment (19) ;

— Le tribunal vérifie si

- La différenciation est raisonnablement justifiée
- Le critère de différenciation est
 - Objectif
 - Pertinent ; et
 - Proportionné ;

— A défaut, la différenciation constitue une discrimination et est inconstitutionnelle.

En matière fiscale, l'un des premiers jugements a été que l'imposition différente des sociétés à but commercial (commerce, indus-

(17) Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, art. 1 et 19.

(18) «§ 1. Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi», par opposition à un arrêté royal ou un autre règlement.

(19) Ou que les situations sont différentes mais sont traitées de manière similaire.

trie, etc.) et des sociétés à but civil (avocats, architectes, etc.) était discriminatoire(20).

8. La suspension. Le tribunal peut suspendre une loi suspecte; les critères pour accorder la suspension sont les suivants :

- Si les moyens sont « sérieux » et
- Si l'application immédiate de la loi causerait un « préjudice grave difficilement réparable »(21).

9. Le droit belge et européen. Lorsque la loi est contraire au droit européen, le critère de différenciation ne sera pas raisonnablement justifié. Lorsque le droit européen est en jeu, la Cour constitutionnelle pose une question préjudicielle et statue en fonction de l'arrêt(22) rendu par la CJUE. Elle peut même demander expressément à la CJUE si un maintien des effets serait justifié(23).

10. Maintien des effets. Dans le cadre de l'annulation, la Cour s'est vu accorder dès le départ le pouvoir de fixer des limites temporelles ainsi que celui de décider qu'il est « nécessaire » que certains effets des dispositions nulles soient considérés comme définitifs ou maintenus temporairement(24).

Elle a décidé d'office que son pouvoir s'étendait aux questions préjudicielles et a décidé d'accorder deux ans au législateur pour mettre fin à une discrimination entre les ouvriers et les employés, cherchant ainsi à établir :

(20) Cour const., 14 décembre 1994, n° 89/94.

(21) Loi spéciale du 6 janvier 1989 relative à la Cour constitutionnelle, art. 20 « 1° si des moyens sérieux sont invoqués et à la condition que l'exécution immédiate de la loi, du décret ou de la règle visée à l'article 134 de la Constitution faisant l'objet du recours risque de causer un préjudice grave difficilement réparable ».

(22) Par exemple, où la taxe sur la conversion des actions au porteur en actions nominatives a été jugée contraire à l'interdiction des impôts indirects sur les rassemblements de capitaux, *V.* Cour const., n° 68/2013, 16 mai 2013; CJUE, 9 octobre 2014, C-299/13, *I. Gielen*; Cour const., n° 68/2013, n° 12/2015, 5 février 2015: « B.12. Les différences de traitement alléguées par le requérant ne sont pas raisonnablement justifiées, eu égard aux dispositions précitées de la directive 2008/7/CE, telles qu'interprétées par la Cour de justice dans l'arrêt précité ».

(23) Cour const., 8 novembre 2018, n° 149/2018.

(24) Loi spéciale du 6 janvier 1989 relative à la Cour constitutionnelle, art. 8, para. 3: « Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine. »

«un juste équilibre entre l'intérêt de remédier à toute situation contraire à la Constitution et le souci de ne plus compromettre, après un certain temps, des situations existantes et des attentes qui ont été créées»(25).

Même si l'on peut toujours se demander si le juge doit outrepasser son autorité et préempter le législateur (26), ce motif est une juste expression des principes généraux supérieurs de sécurité juridique et de confiance légitime.

Cette extension de l'autorité de la Cour aux questions préjudicielles a été sanctionnée par un amendement de la loi spéciale en 2016:

«Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions ayant fait l'objet d'un constat d'inconstitutionnalité qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine»(27).

On voit donc que, dans les deux dispositions, le critère est le même que pour la CJUE: la «nécessité».

Mais la Cour belge n'a pas repris les principes d'interprétation de la Cour européenne quant à ce qui est nécessaire.

11. Jurisprudence constitutionnelle. Étudions quelques arrêts(28) rendus dans des affaires fiscales. Nous constaterons que, loin de jouer son rôle d'inciter le législateur et l'exécutif, qui en fait partie, à adopter des lois conformes à la Constitution, la Cour constitutionnelle, même dans ses arrêts d'annulation les plus prévisibles, maintient systématiquement les effets sur la base de motifs standardisés fourre-tout(29). Nous identifierons deux combinaisons singulières dans le raisonnement de la Cour:

— Le refus de la suspension et le maintien subséquent des effets;

(25) Cour const., 7 juillet 2011, n° 125/2011.

(26) Voir les commentaires pertinents sur cet arrêt: M. MAHIEU, G. PIJCKE, «Aménagement dans le temps des effets des arrêts rendus sur question préjudicielle: la Cour constitutionnelle a franchi le cap», *JT* 2011, p. 714.

(27) Loi du 25 décembre 2016 insérant un alinéa 2 dans l'article 28 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 relative à la Cour constitutionnelle.

(28) Pour une analyse approfondie, V. R. SMET, «Legitimiteit en effectiviteit van het Grondwettelijk Hof en het behoud van de gevolgen van vernietigde fiscale bepalingen. Enkele kritische bedenkingen vanuit rechtsfilosofisch en juridisch perspectief», *TFR* 582, 2020, p. 410.

(29) Mais parfois au profit du contribuable, lorsque la disposition annulée est une exonération (Cour const., 23 janvier 2020, n° 10/2020, @ B.9).

— Le raisonnement concernant le maintien des effets sauf dans la mesure où le droit communautaire est en jeu.

Ces combinaisons suscitent des remises en cause de la notion même de maintien des effets.

12. Énergie. Dans l'affaire de la «Turtle taks»(30), la Cour a refusé la suspension car « Le préjudice invoqué par la partie requérante ne peut être qualifié de grave et de difficilement réparable dans la mesure où il s'agit d'un préjudice financier qui peut être réparé en cas d'annulation des dispositions attaquées»(31).

Mais en 2017, dans son arrêt sur le fond, elle a annulé la taxe tout en décidant d'en maintenir les effets pour les deux exercices d'imposition : «afin d'éviter l'insécurité juridique et les difficultés administratives et juridiques qui pourraient résulter d'une annulation rétroactive, alors que les dispositions annulées ont produit des effets à partir du 1^{er} mars 2016, les effets des dispositions annulées doivent, par application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, être maintenus pour les exercices d'imposition 2016 et 2017»(32).

Ce raisonnement constitue un cercle vicieux, puisque la suspension est refusée au motif que l'annulation accordera une solution qui n'en est pas une en ce qu'elle sera couplée au maintien des effets. La motivation est oxymorique, puisque :

- Le principe de sécurité juridique est mal servi par le maintien de taxes illégales ;
- Le principe de sécurité juridique est d'autant moins pertinent que le Conseil d'État avait *in casu* exprimé des doutes sur la constitutionnalité du projet d'amendement concerné pour les raisons mêmes qui en ont conduit à l'annulation(33) ;
- Les difficultés administratives prévisibles ont été exacerbées par le refus de la suspension et ne constituent pas une raison pour disculper le bénéficiaire des taxes illégales, à savoir le fisc ;

(30) Surnom plus ou moins aimable d'une taxe sur la production privée d'énergie initiée par le ministre régional flamand, Mme Annemie Turtelboom.

(31) Cour const., 11 mai 2016, n° 70/2016, @ B.5; et pour l'exercice suivant, Cour const., 30 juin 2016, n° 106/2016.

(32) Cour const., 22 juin 2017, n° 83/2017, @ B.13.

(33) En tant qu'organe consultatif du législateur, avis n° 58.417/3 du 2 décembre 2015. La taxe régionale flamande a été annulée car elle empiétait sur les compétences de l'impôt fédéral, comme l'a souligné le Conseil d'État.

- Les difficultés administratives et juridiques sont insignifiantes, puisque le remboursement de taxes indues se fait quotidiennement ; et
- Aucun des motifs ainsi invoqués ne répond au critère de « nécessité ».

13. L'équité. Dans l'affaire de la « Fairness Tax », cet impôt sur les dividendes versés par les seules grandes entreprises, assis sur les dividendes distribués dans la mesure où ils proviennent de bénéficiaires ayant joui de certains avantages fiscaux⁽³⁴⁾, la Cour a demandé⁽³⁵⁾ une triple décision préjudicielle à la CJUE, qui a rendu un arrêt nuancé, tranchant en faveur de l'État belge les deux premières questions, mais en défaveur de celui-ci la question relative à l'impôt qui porterait sur les dividendes perçus protégés par la directive⁽³⁶⁾ mère-fille. La Cour constitutionnelle a alors annulé en totalité les dispositions législatives, non seulement en raison de l'incompatibilité avec la directive mère-fille, mais aussi pour des motifs de discrimination⁽³⁷⁾.

Elle a toutefois accordé un maintien des effets pour le moins alambiqué :

« B.40.1. Pour tenir compte des difficultés budgétaires et administratives et du contentieux judiciaire qui pourraient découler de l'arrêt d'annulation, les effets des dispositions annulées doivent, par application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, être maintenus pour les exercices d'imposition 2014 à 2018.

« B.40.2. Eu égard au principe de la primauté et du plein effet du droit de l'Union européenne, afin d'éviter une double imposition, ce maintien ne s'applique toutefois pas aux impositions par lesquelles la « Fairness Tax » a été perçue dans le chef des sociétés belges qui entrent dans le champ d'application de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 « concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et

(34) Art. 43 à 51, loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses ; art. 219^{ter} du Code des impôts sur les revenus.

(35) Cour const., 28 janvier 2015, n° 1/2015.

(36) CJUE, 17 mai 2017, C-68/15 : « l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, lu en combinaison avec le paragraphe 3 dudit article, doit être interprété en ce sens que cette disposition s'oppose à une législation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, dans la mesure où cette législation, dans une situation où des bénéfices perçus par une société mère de sa filiale sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5% prévu à ladite disposition ».

(37) Cour const., 1^{er} mars 2018, n° 24/2018.

filiales d'États membres différents» sur les bénéfices qu'elles ont perçus de leurs filiales et qu'elles ont redistribués à leur tour, le seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive étant ainsi dépassé.»

Examinons ces motifs :

- Les raisons budgétaires par définition ne satisfont pas à l'exigence de nécessité ;
- Les difficultés administratives ne satisfont pas davantage à l'exigence de nécessité, et d'autant moins que la distinction où le maintien des effets s'applique ou non en fonction de la composition du revenu sous-jacent, loin d'éviter «les difficultés administratives et le contentieux judiciaire», au contraire contribuera à les créer ;
- Fixer des limitations temporelles à l'annulation pour discrimination constitutionnelle mais pas à l'annulation pour violation de la directive :
 - Implique que la notion de «nécessité», qui est le test dans les deux systèmes, n'a pas la même signification en droit belge et en droit européen ;
 - Implique qu'il faut violer la Constitution, qui prévoit que «aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi» ;(38)
 - Crée une nouvelle discrimination entre les contribuables victimes d'une «euro-illégalité» et obtenant réparation et les contribuables victimes d'une simple «belgo-illégalité» et n'obtenant pas réparation.

14. Les ostéopathes. Dans l'affaire de la TVA sur les prestations des ostéopathes, la Cour constitutionnelle avait posé une question préjudicielle à la CJUE (39), qui a jugé que l'exonération de TVA des professions médicales et paramédicales pouvait s'appliquer aux ostéopathes et que :

«dans des circonstances telles que celles en cause au principal, une juridiction nationale ne peut pas faire usage d'une disposition nationale l'habilitant à maintenir certains effets d'un acte annulé pour maintenir

(38) Ce qui semble exiger une loi valide ; à moins que l'on ne se satisfasse du fait qu'une loi nulle reste formellement une loi, ce qui serait étrange dans un contexte où le législateur fiscal prône la substance au détriment de la forme (Ph. MALHERBE, « Transposition of ATAD GAAR in Belgium », *Studi Tributari Europei*, vol. 9 (2019), pp. 91-100).

(39) Cour const., 28 septembre 2017, n° 106/2017, *Belgisch Syndicaat van Chiropaxie en Bart Vandendries e.a.*

provisoirement l'effet de dispositions nationales qu'elle a jugées incompatibles avec la directive 2006/112 jusqu'à leur mise en conformité avec cette directive, en vue, d'une part, de limiter les risques d'insécurité juridique résultant de l'effet rétroactif de cette annulation et, d'autre part, d'éviter l'application d'un régime national antérieur à ces dispositions incompatible avec ladite directive»(40).

Malgré cette réponse, la Cour constitutionnelle a annulé mais a décidé de placer des effets temporels sur sa décision :

«B.20.1. Il ressort de la réponse, reproduite plus haut, de la Cour de justice que le maintien des effets des dispositions annulées pour l'avenir n'est pas possible en l'espèce, pas même pour permettre au législateur de mettre la législation en conformité avec la directive TVA.

«B.20.2. Des considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés (cf. CJUE, 8 avril 1976, C-43/75, *Defrennel/SABENA*, point 74), en particulier l'impossibilité concrète de rétrocéder la TVA perçue indûment aux clients des livraisons de biens ou prestations de services effectuées par l'assujetti ou d'encre leur en réclamer le paiement en cas de non-assujettissement appliqué à tort, notamment lorsqu'il s'agit d'un grand nombre de personnes non identifiées, ou lorsque les redevables de la taxe ne disposent pas d'un système comptable leur permettant d'encre identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur, s'opposent toutefois à une application rétroactive de l'arrêt d'annulation. Il y a dès lors lieu de maintenir les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, pour ce qui concerne tous les faits imposables antérieurs au 1^{er} octobre 2019.»(41)

Il s'agit là d'un raisonnement spécifique, loin des motivations habituelles. Il est certes inattendu que la Cour belge fasse exactement ce que la Cour européenne lui avait interdit de faire. La circonstance que la TVA ne puisse pas être remboursée aux clients n'est pas vraiment pertinente, puisque, comme on l'a appris à la dure dans les affaires *Marks & Spencer Teacakes*(42), le contribuable est l'ostéopathe, pas le patient, mises à part les questions d'enrichissement sans cause. Mais ce que nous saluons ici, c'est une approche — bonne ou mauvaise — de la sécurité juridique

(40) CJUE, 27 juin 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie en Bart Vandendries e.a.*, @53.

(41) Cour const., 5 décembre 2019, n° 194/2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie en Bart Vandendries e.a.*

(42) CJUE, 10 avril 2008, C-309/06, *Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs and Excise*; House of Lords, 4 février 2009, [2009] UKHL 8.

sous l'angle des intérêts privés en jeu: à notre avis le seul ou presque le seul angle pertinent.

15. Comptes titres. Dans l'affaire relative à l'impôt sur la fortune des titulaires de comptes-titres, les requérants avaient invoqué des violations tant du droit européen que de la Constitution belge; la Cour n'a pas examiné les questions de droit européen et a annulé purement et simplement sur base d'une violation de la Constitution, tout en décidant de maintenir les effets, toujours «afin de tenir compte des conséquences budgétaires et administratives et des procédures judiciaires qui pourraient résulter de l'arrêt d'annulation» et toujours alors que les motifs d'annulation avaient déjà été identifiés par le Conseil d'État avant la promulgation(43). Un commentateur a contesté à juste titre cette méthode, car le maintien des effets n'aurait vraisemblablement pas été accordé si l'annulation avait été fondée sur des motifs concernant les questions de droit européen(44). Un autre commentateur a souligné que l'arrêt du 17 octobre 2019 maintenait les effets pour la période de référence s'achevant le 30 septembre 2019, moment où les déclarations n'avaient pas encore été déposées et les paiements d'impôts pas encore effectués, de sorte que les questions administratives et judiciaires étaient inexistantes et que seuls les effets budgétaires — quelques centaines de millions d'€ seulement — restaient en jeu(45).

De sorte que, d'un point de vue juridique, le maintien des effets constitue un coup d'épée dans l'eau, puisque les contribuables peuvent encore contester sur la base du droit européen les impôts perçus sous l'autorité de la loi annulée avec maintien des effets sur la base du droit belge(46). En outre, les commentateurs ont souligné que le maintien des effets pourrait laisser ouverte la question de la responsabilité civile de l'État(47). Ces résultats potentiels

(43) Cour const., 17 octobre 2019, n° 118/2019, @ B.41.

(44) L. PINTE, «Taxe sur les comptes-titres: chronique d'une annulation programmée», *Forum Financier et Droit Bancaire et Financier*, 2020/1, p. 13.

(45) R. SMET, «Legitimiteit en effectiviteit van het Grondwettelijk Hof en het behoud van de gevolgen van vernietigde fiscale bepalingen. Enkele kritische bedenkingen vanuit rechtsfilosofisch en juridisch perspectief», *TFR* 582, 2020, p. 410, @38.

(46) V. G. ROSOUX, «Maintien des effets d'une disposition annulée et renvoi préjudiciel au juge constitutionnel: les paradoxes d'une annulation en trompe-l'œil», *JT* 2016, p. 658.

(47) A. FEYT, F. TULKENS, «L'Impact du maintien des effets par le juge constitutionnel ou le juge administratif sur les questions de responsabilité», *in*

sont évidemment perpendiculaires à l'objectif déclaré d'éviter les procédures judiciaires.

16. L'uniformité de la nécessité. Ce résultat pourrait être évité, du moins en théorie, si la Cour constitutionnelle ne prétendait pas interpréter la notion de nécessité différemment de — disons-le franchement : contrairement à — la jurisprudence de la CJUE, et acceptait notamment de ne pas avoir égard aux effets budgétaires et de ne pas invoquer la sécurité juridique lorsque le législateur ne s'est pas trompé de bonne foi mais a carrément contredit le Conseil d'État.

La Cour ne semble pas s'être engagée dans cette voie, puisque la jurisprudence plus récente ne mentionne même plus le mot *nécessité* et se contente de dire, cette fois pour refuser le maintien des effets : « Ces recours éventuels ne constituent pas un risque de perturbation de l'ordre juridique justifiant le maintien des effets de la disposition en cause au contentieux préjudiciel » (48). On pourrait croire que le bouleversement de l'ordre juridique est créé par la loi inconstitutionnelle et non par les recours contre cette inconstitutionnalité.

Le nombre relatif d'arrêts maintenant les effets de lois fiscales annulées montre que, à tout le moins d'un point de vue statistique, le caractère « tout à fait exceptionnel » de cette mesure est démenti.

17. Concussion ? Le Code pénal punit les fonctionnaires qui exigent le paiement d'impôts indus : « Toute personne exerçant une fonction publique qui se rendra coupable de concussion, en ordonnant de percevoir, en exigeant ou recevant ce qu'elle savait n'être pas dû ou excéder ce qui était dû pour droits, taxes, contributions, deniers, revenus ou intérêts, pour salaires ou traitements, sera punie... » (49). Serait-il totalement excessif de soutenir qu'en tolérant la perception d'impôts inconstitutionnels, et surtout d'impôts de l'illégalité desquels les pouvoirs législatif et exécutif avaient été dûment avertis par le Conseil d'État, la Cour constitutionnelle tolère ce délit ?

18. La voie à suivre. N'est-il pas juste de dire que les raisons budgétaires ne peuvent pas justifier le maintien des effets, car le budget doit être financé par des impôts légaux répartis équitable-

J. SAUTOIS, F. TULKENS, *Actualités en droit public et administratif, La responsabilité des pouvoirs publics*, Bruylant, 2014, p. 93.

(48) Cour const., 28 mai 2020, n° 73/2020, @ B.10.

(49) Art. 243 du Code pénal.

ment entre les contribuables et non par des impôts illégaux qui, par définition, ne peuvent pas être qualifiés d'équitables, de sorte que le trou budgétaire ne peut être comblé équitablement que par des impôts équitables ultérieurs? De dire que les recours administratifs et judiciaires sont mieux — plus efficacement et plus justement — évités par une règle où l'administration annule et rembourse automatiquement les impôts illégaux? De dire que la *nécessité* doit avoir le même sens au Boulevard Konrad Adenauer et à la place Royale? De dire que le principe de sécurité juridique ne peut en aucun cas justifier logiquement le maintien des effets en faveur du fisc?(50)

N'est-il pas juste de dire que de refuser la suspension tout en annulant avec maintien des effets est un scandale qui sape la confiance dans la Cour et dans les institutions en général?(51) Un pas vers une solution pratique pourrait être de supprimer l'exigence d'un «préjudice *grave difficilement réparable*» pour suspendre une loi. Ne suffit-il pas en soi que les moyens soient «sérieux»?

L'État de droit et plus particulièrement son statut en Europe sont des «sujets brûlants». Pourquoi ne pas commencer chez nous en demandant unanimement à la Cour constitutionnelle de respecter la loi et de ne maintenir les effets d'une loi annulée qu'en cas de *nécessité*, donc jamais au bénéfice de l'État en matière fiscale, puisque l'argent est fongible et que les impôts illégaux ne peuvent être *nécessaires*, puisqu'ils peuvent être remplacés par des impôts légaux?

PHILIPPE MALHERBE

Professeur à l'Université catholique de Louvain
Professeur invité à l'Université de Paris-Est Créteil
Avocat au Barreau de Bruxelles (*malherbe*)

(50) Par opposition à en faveur du contribuable: *Voir* Cour const., 23 avril 2020, n° 53/2020, @ B.9.

(51) «Le pouvoir tend à corrompre, et le pouvoir absolu corrompt absolument» (Lettre de John Emerich Edward Dalberg-Acton à l'évêque Mandell Creighton, 5 avril 1887).