

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

DEUXIÈME SECTION

DÉCISION

Requête n° 23819/06
OPTIM & INDUSTERRE
contre la Belgique

La Cour européenne des droits de l'homme (deuxième section), siégeant le 11 septembre 2012 en une chambre composée de :

Danutė Jočienė, *présidente,*
Françoise Tulkens,
Isabelle Berro-Lefèvre,
András Sajó,
Işıl Karakaş,
Paulo Pinto de Albuquerque,
Helen Keller, *juges,*

et de Stanley Naismith, greffier de section,

Vu la requête susmentionnée introduite le 6 juin 2006,

Vu les observations soumises par le gouvernement défendeur et celles présentées en réponse par le requérant,

Après en avoir délibéré, rend la décision suivante :

EN FAIT

1. Les requérantes, la S.A. Organisation de Promotion Touristique et Immobilière (la « S.A. Optim ») et la S.A. Industerre, sont des sociétés de droit belge dont le siège est à Bonlez. Elles sont représentées devant la Cour par M^e^ Eric Cusas, avocat à Bruxelles. Le gouvernement belge (« le Gouvernement ») est représenté par son agent, M. Marc Tysebaert, conseiller général au Service public fédéral de la Justice.

A. Les circonstances de l'espèce

2. Les faits de la cause, tels qu'ils ont été exposés par les parties, peuvent se résumer comme suit.

3. Le 20 février 1997, le receveur des contributions directes de Bruxelles 3 enrôla, à charge de la S.A. Optim, trois cotisations à l'impôt des sociétés (pour un montant total de 12 536 868 euros ; « EUR ») :

- cotisation afférente à l'exercice 1993 pour un montant de 78 486 179 francs belges (« BEF » ; soit 1 945 622 EUR) ;
- cotisation afférente à l'exercice 1994 pour un montant de 296 383 130 BEF (7 347 146 EUR) ;
- cotisation afférente à l'exercice 1995 pour un montant de 130 866 674 BEF (3 244 100 EUR).

Par un courrier recommandé du 3 mars 1997, le conseil de la S.A. Optim introduisit devant le directeur des contributions directes une réclamation motivée contre les cotisations établies à sa charge. Il demandait par ailleurs à l'inspecteur du contentieux de fixer à néant le montant dû de façon incontestable (l'« incontestablement dû » ; paragraphe 14 ci-dessous). L'administration fiscale fit droit à cette demande en application de l'article 410 du code des impôts sur les revenus.

Le 4 décembre 2001, le receveur des contributions directes fit signifier à la S.A. Optim un « commandement de payer » destiné à interrompre la prescription quinquennale.

4. Les 27 décembre 1989, 31 décembre 1990 et 12 mai 1993, les receveurs des contributions directes de Bruxelles 6 et Mons 2 enrôlèrent, à charge de la S.A. Industerre, trois cotisations à l'impôt des sociétés (pour un montant total de 29 544 097 EUR) :

- cotisation afférente à l'exercice 1987, pour un montant de 14 782 119 BEF (366 439 EUR) en principal ;
- cotisation afférente à l'exercice 1988, enrôlée pour un montant de 4 359 947 BEF (108 080 EUR) en principal ;
- cotisation afférente à l'exercice 1987, enrôlée pour un montant de 1 172 663 871 BEF (29 069 578 EUR) en principal.

Par un courrier recommandé du 4 mars 1991, le conseil de la S.A. Industerre introduisit une réclamation motivée auprès du directeur des contributions directes contre l'enrôlement du 31 décembre 1990. Il fit de même contre l'enrôlement des 27 décembre 1989 et 12 mai 1993 par courriers des 22 janvier 1990 et 1er juin 1993. Dans le cadre de ces trois réclamations, l'incontestablement dû fut – à la demande de la requérante – fixé à néant.

Les cotisations susmentionnées firent l'objet de « commandements interruptifs de prescription » des 18 octobre 1994 et 13 octobre 1999 (pour celle enrôlée le 27 décembre 1989), des 16 novembre 1995 et 23 octobre 2000 (pour celle enrôlée le 31 décembre 1990) et du 2 avril 1998

pour celle enrôlée le 12 mai 1993. Le 6 janvier 2003, le receveur des contributions directes fit signifier à la S.A. Industerre un nouveau « commandement interruptif de prescription ».

5. Dans un arrêt du 10 octobre 2002 (confirmé par des arrêts des 21 février 2003 et 12 mars 2004) rendu dans une affaire étrangère à la présente espèce, la Cour de cassation jugea qu'« 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 », de sorte que, signifié par l'Etat en l'absence d'impôt incontestablement dû, il « n'a pu produire d'effet interruptif ». Cette jurisprudence faisait obstacle à ce qu'un commandement interrompe la prescription en cas de contestation des impôts enrôlés.

6. Le législateur estima son intervention indispensable « pour éviter qu'à défaut de possibilité pour l'administration de pouvoir valablement interrompre la prescription des cotisations contestées pour lesquelles il n'exist[ait] aucune quotité certaine et liquide immédiatement exigible, nombre d'entre elles ne soient déclarées prescrites », son intervention étant « d'autant plus impérieuse à l'examen des données de l'arriéré fiscal en matière d'impôt sur le revenu, qui révèl[aient] que ce dernier [était] constitué à plus de quarante pour cent de cotisations contestées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/001 et 51-0474/001, p. 148).

Il décida en conséquence de doter l'Etat d'un mécanisme d'interruption de la prescription. Ainsi, à l'occasion de l'adoption de la loi programme du 22 décembre 2003, il inséra de nouvelles dispositions dans le code des impôts sur les revenus, aux termes desquelles tout recours administratif ou judiciaire relatif à l'établissement ou au recouvrement des impôts et des précomptes suspend le cours de la prescription (articles 443*bis* et 443*ter*). Ces dispositions étaient applicables aux instances pendantes à la date de leur entrée en vigueur (soit le 10 janvier 2004).

Dans son avis sur l'article 443*ter*, le Conseil d'Etat avait toutefois indiqué douter que cette disposition s'appliquât à des impôts dont la prescription était acquise avant le 10 janvier 2004 en vertu de la jurisprudence de la Cour de cassation susmentionnée. Il avait souligné à cet égard que, « si l'auteur de l'avant-projet [voulait] prévenir le risque que des contribuables n'invoquent la prescription en pareil cas, une disposition transitoire explicite [était] nécessaire » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/001 et 51-0474/001, p. 464). Se fondant sur cette observation, le législateur décida d'insérer dans la loi programme du 9 juillet 2004, à la suite d'un amendement du gouvernement, une « disposition légale interprétative applicable aux cas visés par les arrêts de la Cour de cassation des 10 octobre 2002 et 21 février 2003 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-1138/015, p. 464). Il s'agit de l'article 49 de cette loi, selon lequel « 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 ».

7. A l'instar d'autres contribuables, les requérantes introduisirent devant la Cour d'arbitrage (il s'agit désormais de la Cour constitutionnelle) des requêtes en annulation de l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004.

8. Dans un premier moyen, pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lu isolément ou en combinaison avec l'article 172, ils soutenaient que cette disposition n'était pas interprétative mais rétroactive. Ils ajoutaient qu'elle créait une double discrimination : d'une part, selon que les justiciables sont impliqués dans une procédure de nature fiscale ou de droit commun (puisque, pour ces derniers, à l'inverse des premiers, un commandement en l'absence de titre exécutoire n'a aucun effet interruptif) ; d'autre part, entre les contribuables qui avaient fait constater la prescription par les juridictions de l'ordre judiciaire, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, et ceux qui ne pouvaient se prévaloir d'une telle décision.

Dans un deuxième moyen, pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec le principe de sécurité juridique, ils soutenaient que, par son effet rétroactif, l'article 49 portait atteinte, sans justification raisonnable, à une situation fiscale définitivement acquise avant son entrée en vigueur, au seul détriment d'une catégorie de citoyens. Ils soulignaient à cet égard que de nombreux contribuables pouvaient légitimement considérer, en vertu de la jurisprudence de la Cour de cassation, que leur dette fiscale était prescrite irrévocablement, sans qu'il leur soit nécessaire d'adopter un comportement particulier en vue de confirmer ou de valider cette prescription.

Dans un troisième moyen, pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et/ou avec l'article 1 du Protocole n° 1, ils soutenaient qu'en adoptant une disposition rétroactive, le législateur avait rompu à son profit le principe d'égalité des armes et du droit à un procès équitable en s'immisçant dans les procédures en cours afin d'en déterminer l'issue, et avait méconnu le droit du justiciable au respect de ses biens.

9. La Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) rejeta les recours par un arrêt du 7 décembre 2005.

Elle constata que, comme le soutenaient les requérantes, l'article 49 avait un effet rétroactif. Elle rappela ensuite que, de nature à créer de l'insécurité juridique, la rétroactivité de dispositions législatives ne peut se justifier que lorsqu'elle est « indispensable au bon fonctionnement ou à la continuité du service public ». Elle ajouta que, s'il s'avère en outre que la rétroactivité 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, la nature du principe en cause exige que « des circonstances exceptionnelles

ou des motifs impérieux d'intérêt général » justifient cette intervention du législateur, qui porte atteinte, au détriment d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous. Elle jugea ensuite que ces conditions étaient remplies, retenant à cet égard ce qui suit :

> « B.19.1. (...) la disposition entreprise était justifiée par le fait que la prescription d'impôts contestés avait toujours été interrompue par la signification d'un commandement et la validité de ce dernier a toujours été reconnue jusqu'à la date des arrêts de la Cour de cassation des 10 octobre 2002 et 21 février 2003 (...). S'il existait une controverse sur la nature du commandement au sens de l'article 2244 du Code civil, rien ne permettait cependant, avant [ces] arrêts (...) de rejeter la thèse du double effet du commandement, avancée par l'administration, selon laquelle un commandement, irrégulier en tant qu'acte d'exécution, pouvait toutefois conserver ses effets en tant qu'acte interruptif de prescription.
>
> En effet, lors de l'adoption du Code civil en 1804, le commandement n'était pas considéré comme un acte d'exécution, mais comme un acte préparatoire contenant la manifestation de la volonté du créancier d'obtenir paiement des sommes dues.
>
> Après l'entrée en vigueur du Code judiciaire, plus précisément de ses articles 1494 et suivants, une controverse portant sur la nature du commandement est née, certains considérant que le commandement n'était plus un acte préparatoire mais un acte d'exécution. Si le commandement visé par les articles 148 et 149 de l'A.R./C.I.R. 1992 constitue un acte d'exécution dont la validité est subordonnée au caractère liquide et certain de la dette, les effets du commandement au sens de l'article 2244 du Code civil ne sont pas subordonnés à des conditions de validité légalement prévues. Cependant, ni les dispositions précitées du Code judiciaire ni aucun arrêt de la Cour de cassation n'excluaient la validité du commandement en tant qu'acte interruptif de prescription, lorsque la dette n'est pas certaine et liquide. Au contraire, certaines décisions des juridictions de fond reconnaissaient cet effet interruptif de prescription à un commandement, indépendamment de sa validité en tant qu'acte d'exécution.
>
> B.19.2. Cette conception avait inspiré la pratique administrative en matière d'impôts sur les revenus et elle avait incité de nombreux contribuables à signer une renonciation au temps couru de la prescription.
>
> B.19.3. En outre, par un arrêt du 28 octobre 1993, la Cour de cassation avait cassé un arrêt de la Cour d'appel de Liège parce que celle-ci n'avait pas répondu aux conclusions de l'Etat belge qui faisait valoir que le commandement avait « notamment pour but d'interrompre la prescription, conformément à l'article 194 de l'arrêté royal du Code des impôts sur les revenus [...] » et la Cour d'appel de Bruxelles, juridiction de renvoi, avait jugé, par un arrêt du 24 juin 1997, « que pareil commandement vaut comme acte interruptif au sens de l'article 2244 du Code civil et n'est pas énervé par la nullité de la saisie-exécution qui l'a suivi, l'effet interruptif de commandement étant indépendant des effets de l'acte exécutoire en tant que tel » (Bruxelles, 24 juin 1997, J.T., 1998, pp. 458-459).
>
> B.19.4. Dès lors qu'il avait signifié un commandement, l'Etat pouvait donc légitimement estimer avoir valablement interrompu la prescription, même lorsque la dette d'impôt était contestée.

B.19.5. Par ailleurs, le ministre des Finances a fait observer ce qui suit au sujet de la disposition entreprise : « [Elle] permet d'éviter une discrimination arbitraire entre les contribuables qui ont souscrit une renonciation au temps couru de la prescription et ceux qui ont refusé de signer une telle renonciation et ont attendu la signification d'un commandement. Si aucune renonciation au temps couru de la prescription n'a été signée, la signification d'un commandement constitue la seule possibilité pour le receveur d'interrompre la prescription. Selon la récente jurisprudence de la Cour de cassation, cette possibilité disparaîtrait également de sorte que la prescription ne pourrait être évitée. Etant donné que les contribuables ont eux-mêmes contesté les impôts, ils ne pouvaient légalement escompter que la dette fiscale serait prescrite de ce fait. Il ne paraîtrait pas raisonnable pour un contribuable d'escompter se libérer en introduisant un recours tandis que l'Etat ne peut recouvrer l'imposition » (Doc. parl., Chambre, 2003-2004, DOC 51-1138/015, pp. 2-3).

B.19.6. Bien que les arrêts de la Cour de cassation des 10 octobre 2002 et 21 février 2003 n'aient, juridiquement, qu'une autorité de chose jugée relative, ils ont, en ce qu'ils ont tranché la question de droit qui concerne la nature et les effets d'un commandement, une autorité de fait qui s'impose à toutes les juridictions puisque les décisions qui s'écarteraient de la réponse donnée par la Cour de cassation risqueraient d'être cassées pour violation de la loi, telle qu'elle est interprétée par la Cour de cassation. Il ressort d'ailleurs de la jurisprudence invoquée par les parties requérantes que les juridictions de fond se sont ralliées à la solution adoptée par les deux arrêts de la Cour de cassation précités.

B.19.7. Les arrêts des 10 octobre 2002 et 21 février 2003 ont donc eu pour conséquence de priver d'effet, de manière rétroactive, le mode d'interruption de la prescription communément utilisé en matière d'impôts sur les revenus (...). Une catégorie de contribuables s'est ainsi vue libérée d'une dette qu'ils avaient contestée mais dont il ne peut être présumé qu'elle n'était pas due**.** C'est pour neutraliser l'effet rétroactif de la règle jurisprudentielle dégagée par les arrêts précités que le législateur a lui-même adopté une disposition rétroactive.

B.19.8. Le recours à une disposition rétroactive peut également s'expliquer en l'espèce par l'absence d'une disposition permettant de demander à la Cour de cassation de limiter dans le temps les effets des positions de principe adoptées par ses arrêts, alors que tant la Cour de justice des Communautés européennes (article 231, deuxième alinéa, du Traité CE), que la Cour d'arbitrage (article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage) et le Conseil d'Etat (article 14*ter* des lois sur le Conseil d'Etat coordonnées le 12 janvier 1973) peuvent maintenir les effets des actes qu'ils annulent.

B.19.9. La première réaction du législateur aux arrêts de la Cour de cassation précités dans la loi-programme du 22 décembre 2003 a entraîné l'insertion dans le C.I.R. des articles 443*bis* et 443*ter* sous un nouveau chapitre IXbis : « Prescription des droits du Trésor ». La disposition attaquée de la loi-programme du 9 juillet 2004 a complété cette réaction du législateur. Compte tenu du délai rapproché séparant leur adoption, ces dispositions doivent être considérées comme formant, ensemble, la réaction du législateur aux arrêts précités.

B.19.10. Par ailleurs, il a été constaté, au cours des travaux préparatoires, d'une part, que l'arriéré fiscal, en matière d'impôts sur les revenus, « est constitué à plus de quarante pour cent de cotisations contestées » (...) et, d'autre part, que certains dossiers qui allaient bénéficier de la position adoptée par la Cour de cassation

« concernaient la grande fraude fiscale » (...). La mesure a pu être considérée comme répondant à des exigences d'intérêt général en ce que, sans préjuger des droits des contribuables, elle préservait les droits du Trésor à l'égard d'impositions contestées.

B.19.11. Enfin, l'effet rétroactif de la disposition entreprise ne restreint pas de manière disproportionnée les droits des contribuables, qui estimaient, jusqu'aux arrêts de la Cour de cassation, que le commandement qui leur avait été signifié, avait valablement interrompu la prescription. Le fait qu'ils ont pu, de manière inattendue, espérer bénéficier de la jurisprudence précitée de la Cour de cassation, ne peut priver de justification l'intervention du législateur.

B.20. Il apparaît donc que la mesure est justifiée par des circonstances particulières et exceptionnelles et qu'elle est dictée par des motifs impérieux d'intérêt général. »

S'agissant des différences de traitements alléguées, la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) statua comme il suit :

« B.22.1. Comme il a été rappelé précédemment, la disposition entreprise vise à protéger les intérêts du Trésor en réagissant à une jurisprudence dont les effets peuvent être considérés comme suffisamment inattendus pour justifier une intervention du législateur. Dès lors que cette jurisprudence ne concernait que la matière des impôts sur les revenus, le législateur pouvait limiter son intervention à cette matière.

B.22.2. En effet, même si les créanciers et débiteurs fiscaux et de droit commun peuvent être considérés comme des personnes comparables, le problème de l'effet interruptif de prescription d'un commandement signifié en l'absence de titre exécutoire est étroitement lié au mode d'établissement et de recouvrement de l'impôt, qui n'est pas comparable au mode d'établissement et de recouvrement d'une créance de droit commun.

B.23. En outre, la différence de traitement alléguée entre les contribuables confrontés à la réouverture de la prescription de leur impôt et les contribuables qui ont vu la prescription de leur impôt constatée par une décision judiciaire, ne résulte pas de la disposition entreprise - dont l'effet rétroactif est justifié, comme il a été indiqué en B.19 à B.20 -, mais du respect qui s'attache aux décisions de justice passées en force de chose jugée. Même quand il légifère rétroactivement, le législateur ne peut, en effet, sous peine de méconnaître un des principes essentiels de l'Etat de droit, remettre en cause les décisions judiciaires devenues définitives.

B.24.1. Enfin, il n'apparaît pas que la mesure ait des effets disproportionnés ni qu'elle porte atteinte de manière disproportionnée aux droits fondamentaux invoqués par les parties requérantes.

B.24.2. Les contribuables qui avaient contesté l'impôt qui leur était réclamé n'avaient pas acquis contre l'Etat un droit de créance égal au montant de l'impôt contesté. A supposer qu'ils soient affectés dans leur droit au respect de leurs biens au sens de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, ce serait conformément au deuxième alinéa de cet article. Le législateur a pu, en se fondant sur cette disposition, pour les raisons exposées ci-dessus, considérer que la mesure critiquée était conforme à l'intérêt général et nécessaire pour assurer le paiement d'impôts dont il ne modifiait en rien les règles d'établissement.

> B.24.3. Ces contribuables ne sont pas davantage privés du droit à un recours effectif ou à un procès équitable puisqu'ils conservent le droit de poursuivre devant la juridiction compétente la réclamation qu'ils ont introduite pour contester l'impôt qui leur était réclamé. Si la loi attaquée exercera une influence sur des procédures pendantes, elle ne modifie pas le droit fiscal matériel qui s'y applique et, en ce qu'elle exerce une influence sur la prescription des dettes contestées, celle-ci est justifiée par les motifs impérieux d'intérêt général mentionnés ci-avant. (...) ».

10. Les directeurs des contributions directes régionaux compétents rejetèrent les réclamations des requérantes par des décisions des 10 janvier 2011 (S.A. Optim), 8 mars 2011 et 28 juin 2011 (S.A. Industrerre). Les 8 avril 2011 (S.A. Optim), 8 juin 2011 et 28 septembre 2011 (S.A. Industrerre), les requérantes introduisirent des recours contre ces décisions devant les tribunaux de première instance de Bruxelles et de Mons. Les procédures sont pendantes.

B. Le droit et la pratique internes pertinents

1. L'établissement de l'impôt et les voies de recours

11. L'impôt des sociétés est établi par voie d'enrôlement. Pour recouvrir l'impôt, l'administration doit disposer d'un titre contre le contribuable ; elle crée ce titre unilatéralement par l'établissement d'un acte authentique : le rôle. L'imposition est portée au rôle au nom du contribuable, lequel en est ensuite avisé par un « avertissement-extrait du rôle » aussitôt que le rôle est rendu exécutoire.

12. Le contribuable concerné dispose de trois mois pour « se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition établie, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, auprès du directeur des contributions » (article 366 du code des impôts sur les revenus).

Il a ensuite la possibilité de contester devant le tribunal de première instance la décision prise à l'issue de ce recours administratif (article 375 du même code). Le recours judiciaire peut également être introduit en cas d'absence prolongée de décision du directeur des contributions six mois après l'introduction du recours administratif (article 1385*undecies* du code judiciaire).

13. La réclamation, pas plus que la demande de dégrèvement ou l'action en justice, n'affecte le caractère exécutoire de l'enrôlement. L'imposition contestée peut dès lors faire l'objet pour le tout de saisies conservatoires, de voies d'exécution ou de toute autre mesure destinée à en garantir le recouvrement (article 409 du code des impôts sur les revenus).

Il résulte toutefois de l'article 410 du code des impôts sur les revenus qu'en cas de réclamation, de demande de dégrèvement ou d'action en justice, l'imposition (en principal, additionnel et accroissements, augmentée des intérêts y afférents) n'est considérée comme une « dette liquide et

certaine » pouvant « être recouvrée par voies d'exécution » que « dans la mesure où elle correspond au montant des revenus déclarés », ou bien, lorsqu'elle a été établie d'office (à défaut de déclaration), « dans la mesure où elle n'excède pas la dernière imposition définitivement établie à charge du redevable pour un exercice d'imposition antérieur ».

Seul cet « incontestablement dû » – selon la terminologie usuelle – peut faire l'objet de voies d'exécution dans l'attente de la décision qui doit intervenir sur la réclamation. Cela signifie notamment que, lorsqu'une imposition fait l'objet d'une réclamation dans le cadre de laquelle l'incontestablement dû est fixé à néant, le recouvrement forcé est impossible aussi longtemps qu'il n'a pas été statué sur le litige.

2. La prescription en matière fiscale

14. Les dettes fiscales se prescrivent par cinq ans. L'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus précise ce qui suit :

Article 145

« Les impôts directs ainsi que le précompte immobilier se prescrivent par cinq ans à partir de la date à laquelle ils doivent être payés conformément à l'article 413 du Code des impôts sur les revenus.

(...)

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 5 ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription s'il n'y a instance en justice. »

Article 148

« Les poursuites directes comprennent :

1° le commandement [...] Ces poursuites sont judiciaires et leur validité est de la compétence des tribunaux ordinaires ».

Article 149

« Lorsqu'un redevable ne s'est pas acquitté de ses impôts dans les délais prévus à l'article 413 du Code des impôts sur les revenus 1992, le receveur lui fait signifier un commandement de payer dans les 24 heures, à peine d'exécution par voie de saisie. Le commandement doit porter en tête, un extrait de l'article du rôle concernant le redevable et une copie de l'exécutoire ».

Quant à l'article 2244 du code civil, il est rédigé comme il suit :

> « Une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile. »

15. Réagissant aux arrêts de la Cour de cassation des 10 octobre 2002 et 21 février 2003 faisant obstacle à ce qu'un commandement interrompe la prescription en cas de contestation des impôts enrôlés (paragraphe 5 ci-dessus), le législateur a tout d'abord adopté, le 22 décembre 2003, une disposition établissant une cause de suspension de la prescription : tout recours administratif ou judiciaire relatif à l'établissement ou au recouvrement des impôts et des précomptes suspend désormais le cours de la prescription (articles 443*bis* et 443*ter* du code des impôts sur les revenus).

Ensuite, afin de régler le sort des dossiers pour lesquels la prescription était acquise en vertu de cette jurisprudence, il a adopté l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004, relatif à l'« interprétation de l'application de l'article 2244 du Code civil, en matière d'impôts sur les revenus » (paragraphe 6 ci-dessus), aux termes duquel :

> « 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. »

16. A la suite de l'arrêt de la Cour d'arbitrage (il s'agit désormais de la Cour constitutionnelle) du 7 décembre 2005 rejetant les recours visant à l'annulation de l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 (paragraphe 9 ci-dessus), la Cour de cassation a, le 17 janvier 2008, rendu deux arrêts aux termes desquels un commandement signifié pour une dette d'impôt contestée constitue un acte interruptif de prescription valable même s'il n'y a pas de partie incontestablement due.

GRIEFS

17. Invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, les requérantes se plaignent de la violation de leur droit à un procès équitable. Elles soutiennent que l'Etat a rompu à son profit les principes de l'égalité des armes et du droit à un procès équitable en s'immisçant dans les procédures en cours et que la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) a validé l'intervention du législateur en faisant dominer non le respect du droit mais les seuls « intérêts supérieurs de l'État ».

18. Invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, les requérantes se plaignent que la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) ne présentait pas les garanties d'indépendance et d'impartialité requises par cette disposition. Elles soutiennent que si cette juridiction a été

particulièrement sensible aux arguments politiques, à savoir l'impact budgétaire de la jurisprudence de la Cour de cassation, c'est parce qu'elle est composée pour moitié d'anciens politiciens.

19. Invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, les requérantes se plaignent du dépassement du délai raisonnable dans le traitement de leurs réclamations fiscales.

20. Invoquant l'article 1 du Protocole n° 1, les requérantes dénoncent l'effet de l'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 sur leur droit au respect de leur bien. Elles estiment que cette ingérence du législateur les a privées d'un bien au sens de cette disposition, à savoir le droit à la prescription de leurs dettes fiscales potentielles à défaut d'acte interruptif valable. Elles soutiennent ensuite que cette intervention du législateur n'était pas prévisible et, en conséquence, n'était pas « prévue par la loi », qu'elle n'était pas motivée par l'intérêt général mais par la volonté de remédier à l'inertie de l'administration fiscale, et qu'elle est disproportionnée.

21. Invoquant l'article 14 de la Convention combiné avec l'article 1 du Protocole n° 1, les requérantes se prétendent victimes d'une discrimination par rapport aux débiteurs de droit commun. Elles soutiennent qu'en conférant en droit fiscal un effet interruptif de prescription à un commandement non valable, la disposition litigieuse les discrimine par rapport aux débiteurs impliqués dans une procédure de droit commun où un commandement irrégulier est nul et de nul effet. Elles se disent également victimes d'une discrimination par rapport aux contribuables qui ont vu la prescription de leur impôt constatée par une décision judiciaire sur la base de la jurisprudence de la Cour de cassation et dont les dossiers sont définitivement clos.

EN DROIT

A. Sur les griefs tirés de l'article 6 § 1 de la Convention

22. Les requérantes dénoncent un défaut d'indépendance et d'impartialité de la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) et, dans le cadre de la procédure relative à leur réclamation fiscale, une violation de leur droit à un procès équitable et de leur droit à voir leur cause jugée dans un délai raisonnable. Elles invoquent l'article 6 § 1 de la Convention, ainsi libellé :

> « Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de

caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. (...) ».

23. Il convient avant tout de vérifier si cette disposition est applicable en l'espèce, c'est-à-dire de rechercher si les procédures dont il est question avaient ou non trait à une « contestation sur [des] droits et obligations de caractère civil » des requérantes ou sur une « accusation en matière pénale » dirigée contre elles.

24. La Cour rappelle à cet égard qu'en dépit des effets patrimoniaux qu'il a sur la situation des contribuables, le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil (*Ferrazzini c. Italie* [GC], n° 44759/98, CEDH 2001-VII, 12 juillet 2001, § 29). L'article 6 § 1 n'est donc pas applicable sous son volet civil aux procédures relatives aux réclamations fiscales des requérantes.

La même conclusion s'impose s'agissant de la procédure devant la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle), dont l'objet était de trancher la question de la conformité d'une disposition législative à la Constitution : même si les requérantes étaient parties à l'instance, il est manifeste qu'elle ne visait pas à trancher une contestation sur des droits ou obligations de caractère civil de ces dernières.

25. Pour conclure similairement que les procédures dont il est question n'avaient pas trait à une « accusation en matière pénale », il suffit à la Cour de constater qu'elles ne visaient pas à l'infliction d'une sanction à l'encontre des requérantes.

26. Il s'ensuit que cette partie de la requête est en tout état de cause incompatible *ratione materiae* avec les dispositions de la Convention au sens de l'article 35 § 3 a) de la Convention, et qu'elle doit être rejetée en application de l'article 35 § 4.

B. Sur le grief tiré de l'article 1 du Protocole n° 1

27. Les requérantes dénoncent l'effet de l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004 sur leur droit au respect de leurs biens. Elles estiment que cette ingérence du législateur les a privées d'un bien au sens de cette disposition, à savoir le droit à la prescription de leurs dettes fiscales potentielles à défaut d'acte interruptif valable. Elles soutiennent ensuite que cette intervention du législateur n'était pas prévisible et, en conséquence, n'était pas « prévue par la loi », qu'elle n'était pas motivée par l'intérêt général mais par la volonté de remédier à l'inertie de l'administration fiscale, et qu'elle est disproportionnée. Elles invoquent l'article 1 du protocole n° 1, aux termes duquel :

« 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. »

28. Le Gouvernement soutient que l'article 1 du Protocole n° 1 n'est pas applicable, les requérantes n'étant pas en mesure de se prévaloir d'un bien au sens de cette disposition. Il concède qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'une créance peut constituer un bien dès lors que le créancier peut prétendre avoir une « espérance légitime » de la voir concrétisée ou qu'elle est « suffisamment établie pour être exigible ». Il souligne toutefois que les requérantes ne prétendent pas avoir disposé d'un droit de créance à l'égard de l'Etat belge ; au contraire, elles contestent des créances fiscales dont elles sont redevables envers le fisc. D'après le Gouvernement, à la supposer légitime, l'espérance de bénéficier de l'effet d'une prescription libératoire ne peut être assimilée à l'espérance de voir une créance honorée. Il met en outre en exergue l'objet limité de l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004, indiquant à cet égard qu'il ne modifie pas le droit fiscal matériel qui s'applique aux réclamations introduites par les requérantes pour contester l'impôt qui leur est réclamé ; il est sans effet sur les biens des requérantes puisqu'il ne règle pas définitivement la question de la prescription en ne modifiant pas les règles applicables au fond du litige fiscal. Bref, selon le Gouvernement, à défaut de créance dans le chef de ces dernières, il ne peut y avoir eu atteinte à une espérance légitime susceptible de constituer un bien.

Le Gouvernement rejette la thèse des requérantes selon laquelle l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004 n'était pas suffisamment prévisible. Il rappelle que, tel que défini par la jurisprudence de la Cour, le principe de légalité ne requiert pas que l'intervention du législateur soit prévisible mais que la loi soit suffisamment précise pour que l'on puisse en prévoir les conséquences.

Le Gouvernement renvoie ensuite à l'arrêt de la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) du 7 décembre 2005, dont il ressort que l'intervention était justifiée par des « circonstances exceptionnelles » et dictée par des motifs impérieux d'intérêt général : le revirement de jurisprudence de la Cour de cassation avait pour conséquence de priver l'administration de tout moyen pour interrompre la prescription de la créance (le Gouvernement indique que tant le Conseil d'Etat dans son avis des 7 et 12 novembre 2003 sur la disposition litigieuse que la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) ont constaté qu'il s'agissait là d'un revirement de jurisprudence inattendu) ; les effets sur le budget de l'Etat auraient été désastreux, le montant des impôts en cause étant estimé à 1 175 953 412, 32 EUR, et cela aurait profité de manière disproportionnée à des grands fraudeurs fiscaux qui auraient ainsi échappé à l'impôt. Il souligne en particulier que la Cour d'arbitrage (devenue la Cour

constitutionnelle) a jugé que « la mesure a pu être considérée comme répondant à des exigences d'intérêt général en ce que, sans préjuger des droits des contribuables, elle préservait les droits du Trésor à l'égard d'impositions contestées ». Selon le Gouvernement, l'intervention du législateur se justifiait aussi par des raisons de justice fiscale : la nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation était constitutive d'un effet d'aubaine au profit de certains contribuables privilégiés, qu'il fallait contrecarrer, sauf à accepter que l'équilibre des finances publiques soit mis en péril au détriment de l'ensemble des contribuables. Enfin, pour autant que les requérantes renvoient à la responsabilité de l'Etat en ce qu'il n'aurait pas diligenté les réclamations dans un délai raisonnable, le Gouvernement souligne qu'elles-mêmes avaient la possibilité de porter le recours devant le juge judiciaire et de solliciter l'établissement d'un calendrier de mise en état.

29. Le Gouvernement conclut que pallier les conséquences financières désastreuses des arrêts de la Cour de cassation « particip[ait] assurément de la poursuite de l'intérêt général évident et impérieux et justifiait, dans le respect du principe de proportionnalité, une mesure portant des effets rétroactifs sans toucher au fond des litiges fiscaux concernés ».

30. Les requérantes soulignent à titre liminaire que la Cour de cassation avait adressé un « avertissement » à l'administration dans deux arrêts du 28 octobre 1993 en jugeant, dans le contexte des articles 409 et 411 du code des impôts sur les revenus, qu'une voie d'exécution ne peut être mise en œuvre que sur le fondement du titre exécutoire fiscal, ce qui suppose qu'un « incontestablement dû » ait été fixé ; à défaut, le commandement, premier acte d'exécution, est nul et de nul effet. Néanmoins, considérant que si le commandement de payer était nul en tant qu'acte d'exécution, il restait valable en tant qu'acte interruptif de la prescription, l'administration fiscale avait maintenu sa pratique consistant à notifier des commandements qualifiés d'« interruptifs de la prescription » pour éviter la prescription des impôts enrôlés et contestés par voie de recours administratif. C'est cette approche qui a été rejetée par la Cour de cassation dans ses arrêts des 10 octobre 2002, 21 février 2003 et 12 mars 2004, lesquels concluent que, nul et de nul effet pour le tout, un commandement ne peut avoir d'effet interruptif de la prescription dans le cas où l'impôt est contesté pour le tout et qu'un incontestablement dû a été fixé à néant. D'après les requérantes, en persistant à utiliser le commandement de payer comme acte interruptif de prescription après 1993, l'administration a pris un risque délibéré : elle a joué ; elle a perdu.

Les requérantes ajoutent que, dans leur cas, l'incontestablement dû ayant été fixé à néant, le recouvrement forcé de l'impôt était impossible. Or, au terme d'un délai de neuf ans pour la première d'entre elles, et treize ans pour la seconde, l'administration, qui jusque là n'avait aucunement réagi à leurs réclamations, leur a – respectivement – signifié un « commandement

de payer » (le 4 décembre 2001) et un « commandement interruptif de prescription » (le 6 janvier 2003). Selon elles, alors qu'il résultait des arrêts de la Cour de cassation des 28 octobre 1993 et 10 octobre 2002 que de tels actes n'interrompaient pas la prescription, l'adoption avec effet rétroactif de l'article 49 de la loi programme 2004 les a empêchées de faire valoir leurs droits à cet égard.

31. Les requérantes insistent sur la circonstance que le droit à la prescription qu'elles invoquent est un « bien » au sens de l'article 1 du Protocole n° 1. Elles rappellent la jurisprudence de la Cour selon laquelle cette notion recouvre aussi des valeurs patrimoniales ; or le droit à prescription, droit personnel, entrerait dans cette catégorie dès lors que la prescription extinctive ou libératoire serait, en fait, constitutive d'un droit de préserver son patrimoine. Elles ajoutent qu'alors qu'en vertu du droit positif résultant des arrêts de la Cour de cassation de 2002, 2003 et 2004 elles étaient définitivement déchargées du paiement des dettes d'impôts contestées à défaut d'interruption valable de la prescription, leur patrimoine « s'est subitement trouvé exposé » suite à l'adoption de l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004. Selon elles, elles avaient d'autant plus une « espérance légitime » d'avoir acquis la prescription, qu'il ne s'agissait pas d'un revirement inattendu de jurisprudence mais de la confirmation des arrêts de 1993 précités, et qu'il n'était pas prévisible que le législateur intervienne aussi déloyalement en prenant une disposition rétroactive. Enfin, d'après elles, le fait qu'elles ne détenaient pas à proprement parler une créance sur l'Etat n'est pas pertinent pour déterminer si l'article 1 du Protocole n° 1 s'applique ; ce qui compte c'est qu'elles sont susceptibles de voir leur patrimoine amoindri à hauteur de la dette d'impôt parce qu'elles ont été privées de leur droit à la prescription.

Les requérantes mettent également l'accent sur l'absence de raisons impérieuses d'intérêt général de procéder de la sorte. Renvoyant aux motifs retenus par la Cour d'arbitrage (devenue Cour constitutionnelle) dans son arrêt du 7 décembre 2005, elles soutiennent premièrement que la nécessité d'assurer la sécurité juridique ne pouvait justifier le caractère rétroactif de l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004 dès lors que les arrêts de la Cour de cassation de 2002, 2003 et 2004 ne résultaient pas d'un revirement inattendu de jurisprudence. Deuxièmement, les intérêts budgétaires de l'Etat ne sauraient à eux seuls constituer un impérieux motif d'intérêt général justifiant une ingérence rétroactive dans un droit protégé par la Convention, d'autant moins que le montant retenu par la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) ne reposerait pas sur des données fiables mais sur des chiffres avancés sans justification lors des travaux parlementaires. Troisièmement, considérer que la mesure critiquée « permet d'éviter une discrimination arbitraire entre les contribuables qui ont souscrit une renonciation au temps couru de la prescription et ceux qui ont refusé de signer une telle renonciation et ont attendu la signification d'un

commandement », ne saurait justifier que l'on prive « de manière inattendu, injustifiée et non proportionnelle » ces derniers du droit d'invoquer la prescription.

Enfin, les requérantes réitèrent leur thèse selon laquelle la mesure dénoncée est en tout état de cause disproportionnée par rapport aux buts poursuivis : elle porte atteinte à la sécurité juridique des contribuables et au principe de l'égalité des armes ; elle a supprimé radicalement et définitivement leur droit de faire valoir la prescription de leurs possibles dettes fiscales alors que cette prescription était indubitablement acquise. Selon elles, l'objectif du législateur était uniquement de s'épargner les conséquences de sa propre incapacité à faire face aux recours administratifs dont il est saisi ou à interrompre valablement la prescription. Il serait d'autant plus impardonnable de s'être placé dans cette situation qu'il disposait d'autres moyens pour interrompre la prescription, notamment en statuant dans un délai raisonnable sur les réclamations, ce qui aurait contraint les justiciables à citer (et à déclencher ainsi un mode interruptif de prescription).

32. La Cour note qu'en Belgique, l'impôt des sociétés est établi par voie de rôle, et est notifié au contribuable par l'envoi d'un « avertissement-extrait de rôle ». Les contribuables concernés disposent alors de trois mois pour se pourvoir en réclamation auprès du directeur des Contributions compétent contre le montant de l'imposition établie. Le dépôt d'une réclamation n'affecte pas le caractère exécutoire de l'enrôlement ; en principe, l'imposition contestée peut notamment faire l'objet de voies d'exécution. Toutefois, dans une telle hypothèse, l'imposition n'est considérée comme une « dette liquide est certaine » pouvant « être recouvrée par voies d'exécution » que « dans la mesure où elle correspond au montant des revenus déclarés », ou bien, lorsqu'elle a été établie d'office (à défaut de déclaration), « dans la mesure où elle n'excède pas la dernière imposition définitivement établie à charge du redevable pour un exercice d'imposition antérieur ». Seul cet « incontestablement dû » peut faire l'objet de voies d'exécution dans l'attente de la décision qui doit intervenir sur la réclamation. Cela signifie notamment que, lorsqu'une imposition fait l'objet d'une réclamation dans le cadre de laquelle l'incontestablement dû est fixé à néant, le recouvrement forcé est impossible aussi longtemps qu'il n'a pas été statué sur le litige.

La Cour relève par ailleurs qu'avant l'insertion des articles 443*bis* et 443*ter* dans le code des impôts sur les revenus par la loi programme du 22 décembre 2003, le dépôt d'une réclamation n'interrompait pas le délai de prescription de la dette fiscale. Afin de produire cet effet, l'administration avait adopté une pratique consistant à adresser un commandement de payer aux contribuables concernés. Un arrêt de la cour de cassation du 10 octobre 2002 (confirmé par des arrêts des 21 février 2003 et 12 mars 2004) a cependant mis cette pratique en cause. La Cour de

cassation a en effet jugé que le commandement était un « acte de poursuite judiciaire qui suppose un titre exécutoire et prélude à une saisie-exécution », de sorte que, signifié par l'Etat en l'absence d'impôt incontestablement dû, il ne pouvait produire d'« effet interruptif ». Cette jurisprudence faisait obstacle à ce qu'un commandement interrompe la prescription en cas de contestation des impôts enrôlés. Le législateur a jugé nécessaire d'éviter que des contribuables dont la réclamation était pendante et auxquels l'administration avait adressé un commandement dans le but d'interrompre le délai de prescription bénéficient de la prescription sur le fondement de cette jurisprudence. Il a en conséquence adopté les articles 443*bis* et 443*ter* précités ainsi que l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004, aux termes duquel « 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 ».

33. Ensuite, la Cour rappelle qu'un requérant ne peut alléguer une violation de l'article 1 du Protocole n° 1 que dans la mesure où les décisions qu'il incrimine se rapportent à ses « biens » au sens de cette disposition. La notion de « biens » peut notamment recouvrir des « valeurs patrimoniales » (voir, l'arrêt *Pressos Compania Naviera S.A. et autres c. Belgique* du 20 novembre 1995, série A n° 332, § 31, ainsi que, par exemple, l'arrêt *Draon c. France* [GC], n° 1513/03, 6 octobre 2005, § 29).

34. La Cour a précisé que, dans certaines situations bien définies, une créance peut être considérée comme une « valeur patrimoniale » et donc un « bien » au sens de l'article 1 du Protocole n° 1 (*ibidem*). Pour ce faire, il faut qu'elle soit certaine et, en principe, liquide et exigible (voir, parmi d'autres, *Raffineries Grecques Stran et Stratis Andreadis c. Grèce*, 9 décembre 1994, § 59, série A n° 301-B et *Examiliotis (n° 3) c. Grèce*, n° 44132/06, 4 décembre 2008, § 23). Par exception, il peut suffire que le créancier démontre à cette fin qu'elle a une base suffisante en droit interne, c'est-à-dire par exemple qu'elle est confirmée dans son principe par une jurisprudence bien établie ; il lui faut alors convaincre la Cour qu'il pouvait prétendre avoir une « espérance légitime » de la voir concrétiser (voir, notamment, précités, les arrêts *Pressos Compania Naviera S.A. et autres*, § 31, et *Draon*, § 68).

35. Dans certaines circonstances, un droit du débiteur à être libéré de sa dette – par le jeu de la prescription par exemple – peut pareillement être qualifié de « valeur patrimoniale » et donc de « bien » (voir, par exemple, *Caisse régionale de crédit agricole mutuel Nord de France c. France* (déc.) (n° 58867/00, 19 octobre 2004). Il faut à cette fin que ce droit soit suffisamment établi en droit interne, de manière à ce que le débiteur puisse prétendre avoir une « espérance légitime » à cet égard (*ibidem*). Selon la Cour, il faut en sus que la dette dont il est question soit elle-même établie dans sa réalité et son montant : une espérance – fut-elle légitime – de se voir

libéré d'une dette « potentielle » ne saurait être assimilée à un bien au sens de l'article 1 du Protocole n° 1.

36. La Cour constate que la présente affaire relève de ce dernier cas de figure : les requérantes ne revendiquent pas être titulaires d'une créance, mais d'un droit à se voir libérées d'une dette par le jeu de la prescription et soutiennent que ce droit a de ce fait une valeur patrimoniale. A l'appui de leur thèse, elles font valoir qu'avant l'intervention législative qu'elles dénoncent, elles avaient une espérance légitime de bénéficier de la prescription de leur dette fiscale.

Elle ne doute pas que la première des conditions susmentionnées est remplie en l'espèce. En effet, étant donné la jurisprudence de la Cour de cassation évoquée ci-dessus, les requérantes pouvaient légitimement espérer voir leurs dettes fiscales prescrites, à défaut pour le commandement qui leur avait été adressé d'avoir un effet interruptif.

Elle constate en revanche qu'il en va à l'inverse de la seconde condition. Il résulte en effet de l'article 410 du code des impôts sur les revenus que lorsque, comme dans le cas des requérantes, une imposition fait l'objet d'une réclamation et que l'« incontestablement dû » est fixé à néant, l'imposition litigieuse ne peut être considérée comme une « dette liquide et certaine » et ne peut être recouvrée par voies d'exécution. Dans un tel cas de figure, la dette fiscale n'est établie ni dans sa réalité ni dans son montant tant qu'il n'a pas été définitivement statué sur le litige. Or, en l'espèce, la procédure initiée par les requérantes contre le rejet de leurs réclamations est pendante devant les tribunaux de première instance de Bruxelles et de Mons (paragraphe 10 ci-dessus).

37. Ainsi, certes, les requérantes avaient une « espérance légitime » de voir leurs dettes fiscales prescrites. Cependant, les dettes fiscales dont il est question n'étant dans les circonstances de la cause que potentielles, la Cour ne peut partager leur thèse selon laquelle, par l'effet de l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004, les requérantes se sont trouvées privées d'un « bien » au sens de l'article 1 du Protocole n° 1.

38. Il s'ensuit que cette partie de la requête est incomptable *ratione materiae* avec les dispositions de la Convention au sens de l'article 35 § 3 a) de la Convention, et doit être rejeté en application de l'article 35 § 4.

C. Sur le grief tiré de l'article 14 de la Convention combiné avec l'article 1 du Protocole n° 1

39. Les requérantes s'estiment victimes d'une discrimination par rapport aux débiteurs de droit commun et à d'autres catégories de contribuables du fait de l'application en leur cause de l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004. Elles invoquent, combiné avec l'article 1 du Protocole n° 1 précité, l'article 14 de la Convention, qui se lit comme suit :

> « La jouissance des droits et libertés reconnus dans la (...) Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation. »

40. Le Gouvernement renvoie à l'arrêt de la Cour d'arbitrage (devenue la Cour constitutionnelle) du 7 décembre 2005. D'une part, s'agissant d'une prétendue discrimination entre débiteurs fiscaux et débiteurs de droit commun, l'arrêt retient que le problème de l'effet interruptif de prescription d'un commandement signifié en l'absence de titre exécutoire est étroitement lié au mode d'établissement de l'impôt, qui n'est pas comparable au mode d'établissement et de recouvrement d'une créance de droit commun ; les situations n'étant pas comparables, un traitement différencié est justifié. D'autre part, il établit que la différence de traitement alléguée entre contribuables ne résulte pas de l'article 49 de la loi programme du 9 juillet 2004 mais du respect qui s'attache aux décisions de justice passées en force de chose jugée. Cela étant, le Gouvernement considère que la mesure litigieuse poursuit un objectif légitime et que ses effets sont strictement proportionnés à la réalisation de cet objectif.

41. Les requérantes répliquent en particulier que le motif tiré de l'autorité de chose jugée n'est pas convaincant dès lors que le droit à la prescription est acquis par le simple écoulement du temps, sans qu'il soit nécessaire qu'une décision de justice vienne le déclarer. Elles indiquent avoir fait le choix stratégique de ne pas introduire un recours judiciaire et de laisser l'administration mettre le recours administratif en état, et estiment que rien ne justifie qu'elles se voient de ce fait privées de ce droit acquis.

42. La Cour rappelle que l'article 14 complète les autres clauses normatives de la Convention et de ses Protocoles. Il n'a pas d'existence indépendante, puisqu'il vaut uniquement pour « la jouissance des droits et libertés » qu'elles garantissent. Certes, il peut entrer en jeu même sans un manquement à leurs exigences, mais il ne saurait trouver à s'appliquer si les faits du litige ne tombent pas sous l'empire de l'une au moins desdites clauses (voir, parmi beaucoup d'autres, *E.B. c. France* [GC], n° 43546/02, du 22 janvier 2008, §§ 47-48).

En l'espèce, la Cour ayant conclu à l'inapplicabilité de l'article 1 du Protocole n° 1, il ne saurait être soutenu que les faits dont elle est saisie tombent sous l'empire de cette disposition. L'article 14 de la Convention ne peut donc être invoqué en combinaison avec celle-ci.

43. Il s'ensuit que cette partie de la requête est incompatible *ratione materiae* avec les dispositions de la Convention au sens de l'article 35 § 3 a) de la Convention et doit être rejeté en application de l'article 35 § 4.

Par ces motifs, la Cour,

Déclare, à l'unanimité, le grief tiré de l'article 6 § 1 de la Convention irrecevable ;

Déclare, à la majorité, le restant de la requête irrecevable.

Stanley Naismith
Greffier

Danutė Jočienė
Présidente