

REPERES DE LA JURISPRUDENCE DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE DE LA ROUMANIE EN MATIERE DE PROCEDURE FISCALE

*Mircea-Ştefan MINEA**

*Anca-Mihaela GEOROCEANU***

Résumé

Cette publication vise à indiquer le cas de la Cour Constitutionnelle de la Roumanie en présentant un résumé de deux décisions récentes en matière de procédures fiscales. Il s'agit du contrôle de la constitutionnalité des dispositions légales relatives à l'accomplissement des obligations fiscales par un contribuable ayant un statut spécial et des conditions légales dans lesquelles des intérêts doivent être payés à un contribuable qui a fait un paiement illicite au budget.

Mots-clés: *Cour Constitutionnelle / procédures fiscales / contribuable*

JEL Clasification: *[K10]*

Jusqu'à « rencontrer » les dispositions des nouveaux codes récemment adoptés en matière fiscale (Loi no. 227/2015 – Code fiscal et Loi no. 207/2015 – Code de procédure fiscale), la Cour Constitutionnelle a été « confrontée » à nombreuses dispositions des - désormais - anciens codes, en rendant des décisions confirmant la constitutionnalité de certaines règles, respectivement constatant l'inconstitutionnalité d'autres. Nous allons essayer, ci-dessous, d'illustrer la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle de la Roumanie en matière de procédure fiscale, présentant le résumé de deux des solutions récemment livrées.

I. A. Par la Décision no. 270¹ la Cour Constitutionnelle de la Roumanie (2014) a fait droit à l'exception d'inconstitutionnalité ayant comme objet les dispositions de l'article 114, paragraphe (1), points 4 et 6 de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale² en retenant que les dispositions de l'article

* Professeur dr. à l'Université « Babeş-Bolyai » Cluj-Napoca, Juge de la Cour Constitutionnelle de Roumanie.

** Professeur agrégé dr., Doyen de la Faculté de Droit de Cluj-Napoca – Université Chrétienne « Dimitrie Cantemir » Bucureşti.

¹ Concernant l'exception d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 114, paragraphe (6) de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale dans le libellé antérieur à la modification de ces dispositions par la Loi no. 126/2011 portant approbation de l'Ordonnance d'urgence du Gouvernement no. 88/2010 portant modification et complément de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale, et des dispositions de l'article 114, paragraphes (1) et (4) de la même ordonnance.

² Les dispositions légales critiquées sont libellées comme suit : « (1) Les paiements vers les autorités fiscales sont effectués au moyen des banques, des trésoreries et des autres institutions autorisées à dérouler des opérations de paiement.[...]

139, paragraphe (1) de la Constitution représentent la base constitutionnelle conférant au législateur la compétence exclusive d'établir les taxes et les impôts et de leur configurer le régime juridique. Ledit texte prévoit également qu'il est de la compétence exclusive de celui-ci de réglementer les droits et les obligations des parties dans le cadre du rapport juridique fiscal [voir aussi l'article 1, paragraphe (1) du Code de procédure fiscale]. Dans ces conditions, le législateur peut réglementer des procédures, établir des délais et des conditions afin de déterminer les obligations fiscales. Compte tenu de ce qui précède, la Cour a également retenu que par sa manière de réglementation le législateur configurait aussi indirectement le traitement juridique du contribuable en matière fiscale, dont les droits et libertés fondamentales il devait respecter.

La Cour Constitutionnelle a invoqué la jurisprudence de la Cour de Strasbourg selon laquelle le législateur doit disposer, lors de la mise en œuvre de ses politiques, notamment sociales et économiques, d'une marge d'appréciation afin de statuer tant sur l'existence d'un problème d'intérêt public nécessitant un acte normatif, que sur le choix des modalités d'application de celui-ci (Cour européenne des droits de l'homme, 2012, alinéa 49). De même, la Cour Constitutionnelle (2011) a souligné la nécessité de créer un équilibre entre les intérêts généraux de la société et les intérêts particuliers des personnes invoquant le fait qu'à cet égard est aussi la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qui a jugé que l'État, surtout lors de l'élaboration et de la mise en œuvre d'une politique en matière fiscale, bénéficiait d'une large marge d'appréciation, sous réserve de l'existence d'un « juste équilibre » entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la défense des droits fondamentaux de l'homme (Cour européenne des droits de l'homme, 2006, alinéa 50). Dans ces conditions, il revient à la Cour Constitutionnelle d'analyser si la marge d'appréciation du législateur en matière fiscale, reflétée en ce qui concerne les contribuables, respecte les dispositions constitutionnelles relatives au droit de propriété.

À cette fin, la Cour Constitutionnelle a effectué le « test » de proportionnalité structuré³ selon lequel la limitation des droits fondamentaux doit être subordonnée à

(4) Pour les créances fiscales administrées par l'agence nationale d'administration fiscale et par ses unités subordonnées, l'autorité fiscale, à la demande du débiteur, corrigera les erreurs des documents de paiement du débiteur et considérera valable au moment du paiement du montant dans le compte du débiteur tel que mentionné dans le document de paiement, à condition que son compte soit débité et un compte budgétaire soit crédité.[...]

(6) La requête peut être déposée dans un délai d'un an après la date du paiement, sous peine de déchéance. »

³ Selon le principe de la proportionnalité, principe intégré implicitement au contenu normatif des droits et des libertés prévues par la Constitution, toute mesure prise doit être **adéquate** - capable objectivement de mener à la réalisation de l'objectif, **nécessaire** - ne dépasse pas ce qui est nécessaire pour la réalisation de l'objectif et **proportionnelle** – propre au but poursuivi. Ainsi, afin de réaliser le test de proportionnalité, la Cour doit établir le but poursuivi par le législateur par la

la satisfaction de certaines exigences et elle a vérifié si les limites imposées par le législateur au droit de propriété du contribuable imposant un délai de forclusion représentaient une limitation raisonnable non-disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur (Cour Constitutionnelle de la Roumanie, 2013). Ainsi, la Cour a retenu que l'article 114, paragraphe (6) du Code de procédure fiscale, bien que ne visant pas directement un intérêt patrimonial du contribuable, la sanction de la non-soumission dans les délais de la demande générait, indirectement, en faveur de l'État, un droit de créance sur le patrimoine du contribuable. De cette façon, le droit de propriété du contribuable à l'égard de son patrimoine est affecté par une action de l'État. La Cour a constaté que, selon l'article 44, paragraphe (1) de la Constitution, le législateur était en droit d'établir le contenu et les limites du droit de propriété. En principe, ces limites ont en vue l'objet du droit de propriété et ses attributs, étant établies aux fins de la défense des intérêts sociaux et économiques généraux ou de la défense des droits et des libertés fondamentales d'autres personnes, étant essentiel que le droit de propriété ne soit pas complètement anéanti. (Cour Constitutionnelle de la Roumanie, 1993). La Cour a également jugé qu'en vertu de l'article 44 de la Constitution le législateur ordinaire était compétent pour établir le cadre juridique pour l'exercice des attributs du droit de propriété, dans l'acception de principe conférée par la Constitution, de sorte qu'il n'entre pas en collision avec les intérêts généraux ou avec les intérêts particuliers légitimes d'autres sujets de droit, établissant ainsi des limitations raisonnables à l'utiliser comme droit subjectif garanti. (Cour Constitutionnelle de la Roumanie, 2004). Par conséquent, le texte de l'article 44 de la Constitution contient explicitement dans le cadre du paragraphe (1) une disposition spéciale en vertu de laquelle le législateur est compétent pour déterminer la teneur et les limites du droit de propriété, y compris par l'introduction de limites visant les attributs du droit de propriété. Dans ces conditions, la Cour retient que le droit de propriété n'est pas un droit absolu, mais il peut être soumis à certaines limitations, selon l'article 44, paragraphe (1) de la Constitution; toutefois, les limites du droit de propriété, indépendamment de leur nature, ne se confondent pas avec la suppression-même du droit de propriété.

La Cour a constaté que le but poursuivi, de responsabiliser, discipliner et sanctionner le comportement budgétaire fautif du contribuable, était légitime. En outre, une telle mesure assure la stabilité des relations juridiques, apparaissant comme un corollaire de la nécessité d'assurer des ressources financières suffisantes pour le budget de l'État. Ensuite, examinant si les dispositions légales critiquées sont adéquates et nécessaires au but poursuivi, il a été retenu que l'établissement d'un délai de forclusion pour la demande de rectification était une mesure adéquate pour responsabiliser et discipliner le contribuable. La mesure

mesure critiquée et vérifier si celui-ci est légitime, considérant que le test de proportionnalité ne pourra se reporter qu'à un seul but légitime.

apparaît nécessaire pour sanctionner le contribuable, lorsque la rectification d'erreurs matérielles doit être effectuée dans un laps de temps.

Toutefois, la mesure n'est pas proportionnelle au but légitime poursuivi. La Cour a constaté que le moment où commencent à être calculées les créances fiscales accessoires était de nature à créer un traitement fiscal ne tenant pas compte du but légitime poursuivi.

En effet, d'une lecture combinée des règles juridiques la Cour a retenu que les autorités fiscales pouvaient délivrer des décisions établissant des créances fiscales accessoires après l'expiration du délai de forclusion établi pour le contribuable, mais à l'intérieur du délai de prescription du droit d'établissement des obligations fiscales, avec pour conséquence directe l'affectation du patrimoine du débiteur. En outre, les autorités fiscales seront toujours intéressées à émettre ces décisions après l'expiration du délai de forclusion, en exploitant le manque d'attention/l'erreur du contribuable.

Or, les actes normatifs doivent être conçus de manière à permettre aux destinataires de pouvoir adapter leur comportement de manière réelle et effective, selon l'hypothèse normative de la loi. Dans ces conditions, le texte critiqué confère plutôt un droit illusoire au contribuable, puisque ces erreurs sont détectées souvent post factum.

En effet, on ne saurait parler d'un but légitime, mais se pose la question de l'enrichissement sans cause de l'État, lorsqu'il ne vise ni la responsabilisation/la discipline fiscale du contribuable ni la sanction de son comportement, mais une diminution correspondante de son patrimoine, avec pour conséquence l'appropriation des sommes d'argent par l'État.

Par conséquent, le fait que le délai commence à courir à compter de la date du paiement effectif et non de la date de la découverte de l'erreur commise, moyennant un délai de forclusion aussi bref, est de nature à détourner le but légitime que le législateur cherche à atteindre, à savoir de responsabiliser et/ou discipliner et sanctionner le contribuable, générant, plutôt, un intérêt de l'État à émettre la décision d'établissement des créances fiscales accessoires après l'expiration du délai de forclusion. Dans ces conditions, la Cour a retenu que la mesure critiquée n'était pas proportionnelle au but poursuivi, ce qui se traduit par la violation du droit de propriété du contribuable, celui-ci ayant à supporter une diminution disproportionnée de son patrimoine.

De plus, si le contribuable saisit la commission des erreurs après l'expiration du délai d'un an, des créances fiscales accessoires peuvent lui être imposées, même si les sommes d'argent dues sont entrées dans les comptes des autorités fiscales, et qu'elles ont été utilisées par l'État. Les accessoires fiscales doivent être payés (par l'interprétation combinée avec les autres dispositions du Code de procédure fiscale) même si le payeur, à un certain moment, obtient la reconnaissance du paiement effectué, en recourant aux moyens légaux existants.

En effet, pour les raisons ci-dessus exposées, la Cour a constaté la violation des dispositions de l'article 44 de la Constitution, ainsi que de l'article 139 de la Constitution, l'État dépassant sa marge d'appréciation conférée par ce texte constitutionnel⁴.

B. À cette décision, une opinion dissidente a été formulée soutenant, pour les raisons qui seront exposées ci-après, que l'exception d'inconstitutionnalité devait être rejetée comme non fondée.

L'auteur de l'exception critique les dispositions de l'article 114, paragraphes (4) et (6) du Code de procédure fiscale, mais - de fait - il est mécontent uniquement du délai prévu au paragraphe (6) du texte mentionné.

L'article 114, paragraphe (4) du Code de procédure fiscale représente une réglementation de faveur : le législateur offre au contribuable (qui a effectué à tort le paiement d'obligations fiscales) la possibilité de demander à l'autorité fiscale territorialement compétente de procéder à la rectification des erreurs dans les documents de paiement établis par le débiteur et de considérer valide le paiement au moment où il se déroule.

Conformément aux dispositions de l'article 114, paragraphe (6) du même code (en vigueur au moment du paiement erroné, la demande adressée à l'autorité fiscale pouvait être déposée dans le délai d'un an, sous peine de déchéance.

L'exception étant soulevée après la modification du texte de l'article 114, paragraphe (6), l'auteur critique la disposition légale ci-dessus lui déduisant l'inconstitutionnalité par la comparaison de la disposition légale initiale (qui fixait le délai de forclusion d'un an) avec la disposition modifiée en 2011 (qui a prolongé le délai de forclusion à 5 ans).

Conformément aux dispositions de l'article 73 du Code de procédure fiscale⁵ le contribuable débiteur est tenu d'indiquer sur les documents de paiement son propre numéro d'identification fiscale. Le non-respect strict de cette

⁴ Un dernier argument de la Cour était que le législateur a saisi les lacunes de l'acte normatif critiqué, ainsi que, par la Loi no.126/2011 portant approbation de l'Ordonnance d'urgence du Gouvernement no. 88/2010 portant modification et complément de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale (publiée au Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no.433 du 21 juin 2011), elle a modifié les dispositions de l'article 114, paragraphe (6) du Code de procédure fiscale qui, à l'heure actuelle, sont libellées comme suit : « La requete peut être introduite dans un délai de 5 ans, sous peine de déchéance. Le délai commence à courir à partir du 1 janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle le paiement a été effectué. » Même si le délai reste un délai de forclusion, la période de temps dans laquelle peuvent être saisies les éventuelles erreurs est plus raisonnable, ce qui pourrait donner lieu, en théorie, à l'écartement des situations peu souhaitables dans lesquelles s'appliquent des créances fiscales accessoires.

⁵ L'article 73 du Code de procédure fiscale établit l'obligation d'indiquer le numéro d'identification fiscale sur les documents, en jugeant que « les payeurs d'impôts, taxes, contributions et d'autres sommes dues au budget général consolidé ont l'obligation de mentionner sur les factures, lettres, offres, commandes ou sur tout autre document émis le numéro d'identification fiscale propre.

obligation rend impossible l'identification et la constatation - par l'autorité fiscale - du paiement par le contribuable, avec pour conséquence la considération comme non remplie dans le délai de l'obligation fiscale.

L'auteur de l'exception d'inconstitutionnalité - notaire - a versé l'impôt encaissé conformément à l'article 77¹, paragraphe (6) du Code fiscal⁶ rédigeant des documents de paiement dans lesquels il a indiqué, à tort, le numéro d'identification fiscale de la Chambre des Notaires en remplacement de son numéro d'identification fiscale propre. Toutefois, le paiement des sommes dues a été fait dans le délai prévu par la loi⁷.

Le notaire public établit régulièrement (mensuellement) des documents de paiement (sur le virement au budget de montants encaissés à l'occasion du transfert de biens immobiliers), ainsi qu'il a l'opportunité et la possibilité de vérifier l'exactitude de l'établissement de ces documents (pour paiements courants ou antérieurs) pour pouvoir accomplir correctement son obligation légale (en l'espèce, celle de l'indication du numéro d'identification fiscale propre) ou pour saisir l'autorité fiscale [en vertu de l'article 114, paragraphe (4) du Code de procédure fiscale] ; or, dans de telles circonstances, le délai dans lequel il pouvait saisir l'autorité fiscale lui demandant la rectification des erreurs commises semble plus que raisonnable. Étant donné que, manifestement, l'erreur lui appartient en exclusivité, le débiteur doit supporter les conséquences légales (à savoir la prise en charge des obligations fiscales accessoires⁸).

La circonstance que les sommes déposées pour le compte du budget de l'État (sans l'indication correcte du code d'identification fiscale propre, donc en violation des dispositions de l'article 73 du Code de procédure fiscale) ont été - à partir de la date de leur dépôt - à la « disposition » de l'État n'est pas pertinente, puisque aussi longtemps que le contribuable-débiteur n'a pas pu être identifié, le paiement des obligations fiscales ne pouvait être considéré comme licite et effectué dans le délai pour le pouvoir absoudre des obligations accessoires. Le fait que les montants déposés dans le délai (mais sans l'indication correcte du déposant) ont « restés » non identifiées dans le budget général consolidé de l'État

⁶ Selon les dispositions de l'article 771, paragraphe (6) du Code fiscal, l'impôt sur le transfert de propriétés immobilières du patrimoine personnel est calculé et perçu par le notaire avant l'authentification de l'acte d'aliénation ou d'établissement de l'arrêt d'achèvement de la succession et il est versé au budget de l'État - par le même notaire - au plus tard le 25 du mois suivant celui au cours duquel il a été retenu.

⁷ Les obligations fiscales de ce genre doivent être remplies dans les délais prévus par la loi ; par conséquent, n'étant pas établies par les autorités fiscales, elles ne sont pas portées à la connaissance du débiteur au moyen d'actes administratifs fiscaux (avis d'imposition).

⁸ En ce qui concerne des obligations fiscales principales et accessoires, voir les articles 21 et 22 du Code de procédure fiscale.) calculés à partir du jour qui suit immédiatement l'échéance - le délai de paiement - et jusqu'à l'identification du paiement effectué.

n'est pas de nature à exonérer le débiteur de la sanction du manquement conforme aux obligations fiscales.

Dans les conditions d'une diligence normale, le débiteur de l'obligation fiscale remplie incorrectement devait découvrir l'erreur commise et saisir l'autorité fiscale, en demandant de corriger l'erreur dans les documents de paiement (à l'intérieur du délai de forclusion) et le paiement effectué aurait été considéré comme licite et effectué dans le délai⁹. Autrement, tout comme la Cour Constitutionnelle a statué en la matière, « la circonstance que le débiteur ayant effectué un paiement entaché d'erreurs matérielles, bien qu'il connaissait ou aurait dû connaître le délai dans lequel il pouvait demander la rectification des erreurs dans les documents de paiement, ainsi que les conséquences juridiques du non-respect de celui-ci, ne s'est pas conformé à l'exigence légale donne une expression à sa propre faute, conformément au principe *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* » (Cour Constitutionnelle de la Roumanie, 2012, a) raison pour laquelle il doit supporter les conséquences de la désobéissance et du non-respect des conditions prévues par la loi.

Par le Code de procédure fiscale sont fixés tant des délais de forclusion¹⁰ que des délais de prescription¹¹. Entre les deux types de délais il y a des différences importantes qui concernent tant la nature et leur régime juridique, ainsi que la finalité poursuivie par le législateur.

Le délai de forclusion est la période de temps pendant laquelle le titulaire d'un droit subjectif est tenu d'exercer ce droit, sous peine d'extinction de ce droit. Le délai de forclusion, qui a pour effet la perte du droit subjectif lui-même, ne peut être suspendu ou interrompu et il est incompatible avec l'institution de remise dans les délais. Ces délais sont généralement des délais courts.

Le délai de prescription est la période de temps, fixée par la loi, dans laquelle le non-exercice du droit de recours au sens matériel par son titulaire a pour effet l'extinction de la possibilité d'obtenir la condamnation du défendeur. Ce délai est susceptible de suspension, interruption et remise dans les délais (Costin dans Costin, Leș, Minea, Costin, Spinei, 2007 : 877, 879).

Les délais de prescription sont toujours plus longs que les délais de forclusion.

Bien qu'entre les deux types de délais il y a ces différences de substance (qui,

⁹Il convient de souligner que les dispositions de l'article 114, paragraphe (4) portent exclusivement sur les documents de paiement établis, avec erreurs, par le débiteur, et non sur les déclarations fiscales du contribuable ou sur d'autres actes administratifs fiscaux émis par l'autorité fiscale compétente dans l'application de la législation sur la fixation, la modification ou l'extinction des droits et des obligations fiscales (voir, pour ces derniers documents, les dispositions de l'article 84 et respectivement des articles 41, 43 et 44 du Code de procédure fiscale auquel cas, en vertu de la loi, il aurait été exonéré du paiement des obligations accessoires).

¹⁰ Voir le délai fixé par l'article 114, paragraphe (6) du Code de procédure fiscale.

¹¹ Tels ceux établis par les dispositions des articles 91, 131 et 135 du Code de procédure fiscale.

normalement, ne devraient pas entraîner de confusion), le législateur - en mélangeant des pommes et des poires - les a confondus et les a mélangés, leur établissant pratiquement le même régime juridique, ne conservant que leurs dénominations différentes. En effet, par la modification apportée en 2011 au texte de l'article 114, paragraphe (6) du Code de procédure fiscale, le législateur a assimilé le délai de forclusion¹² au délai de prescription concernant le régime juridique qu'il suit. Si évidence est la confusion dans laquelle se trouvait le législateur lorsqu'il a conféré au délai de forclusion les velances d'un délai de prescription, entre les deux types de délais n'existant aucune ressemblance, qu'elle nous dispense de tout autre commentaire.

Une telle confusion - et sa conséquence, l'unification du régime juridique des délais - n'est pas recevable, car il s'agit de questions totalement différentes : l'une est qu'à l'intérieur du délai de forclusion doivent être corrigées - par l'autorité fiscale, sur demande du débiteur - les erreurs commises lors du complément de documents de paiement (par lesquels sont remplies certaines obligations fiscales)¹³ et d'autres sont les situations où - dans le délai de prescription prévu par la loi - peuvent être rectifiées les déclarations fiscales¹⁴ peuvent être établies des obligations fiscales¹⁵ il peut être procédé à l'exécution forcée des obligations fiscales¹⁶ c'est-à-dire que les contribuables peuvent demander une compensation ou une restitution des créances fiscales¹⁷.

Enfin, il est hors de doute que l'inconstitutionnalité d'une disposition légale ne peut être tirée de la comparaison d'un texte de loi avec un autre texte de loi¹⁸

¹² Dans la version modifiée, en vigueur actuellement, le texte de l'article 114, paragraphe (6) du Code de procédure fiscale est libellé comme suit: « La requête peut être introduite dans un délai de 5 ans, sous peine de déchéance. Le délai commence à courir à partir du 1 janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle le paiement a été effectué ».

¹³ Voir les dispositions de l'article 114, paragraphes (4) et (6) du Code de procédure fiscale.

¹⁴ Conformément à l'article 84 du Code de procédure fiscale, les déclarations fiscales peuvent être corrigées de propre initiative par le contribuable chaque fois qu'il constate des erreurs dans la déclaration initiale, par le dépôt d'une déclaration rectificative, jusqu'à l'expiration du délai de prescription du droit de fixer des obligations fiscales.

¹⁵ Conformément aux dispositions de l'article 91 du Code de procédure fiscale, le droit de l'autorité fiscale de fixer des obligations fiscales se prescrit dans un délai de 5 ans, qui commence à courir le 1 janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle est née la créance fiscale.

¹⁶ L'article 131 du Code de procédure fiscale prévoit que le droit de demander l'exécution forcée des créances fiscales se prescrit dans un délai de 5 ans à partir du 1 janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle ce droit a pris naissance.

¹⁷ Conformément aux dispositions de l'article 135 du Code de procédure fiscale, le droit des contribuables de demander la compensation ou la restitution des créances fiscales se prescrit dans un délai de 5 ans à partir du 1 janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle a pris naissance le droit à compensation ou restitution.

¹⁸ L'article 114, paragraphe (6) du Code de procédure fiscale, dans sa forme initiale (qui prévoyait un délai de forclusion d'un an, qui commençait à courir à compter de la date du paiement effectué avec

(tout comme soutenu par l'auteur de l'exception). Par ailleurs, il a été estimé qu'une réglementation confuse du législateur ne saurait avoir pour effet de transformer une règle juridique constitutionnelle dans une règle inconstitutionnelle (pour que la simple prolongation, comme laps de temps, du délai de forclusion ne peut pas conférer un caractère inconstitutionnel à l'ancienne réglementation) ; autrement dit, en quoi serait inconstitutionnel le délai de forclusion d'un an et serait « plus constitutionnel » le délai de forclusion de 5 ans?!

Par la Décision no. 694¹⁹ la Cour Constitutionnelle (2015) a fait droit à l'exception d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 124, paragraphe (1) du Code de procédure fiscale²⁰ en motivant comme suit.

La Cour a tout d'abord observé que l'auteur de l'exception a formulé des critiques d'inconstitutionnalité extrinsèque et intrinsèque, en faisant valoir que les dispositions légales critiquées violent les dispositions constitutionnelles figurant à l'article 52, paragraphes (1) et (2) sur le droit de la personne lésée par une autorité publique, ainsi que de l'article 44, paragraphes (1) et (3) sur le droit de propriété.

Les critiques extrinsèques se rapportent à l'article 52 de la Constitution, l'auteur de l'exception d'inconstitutionnalité estimant que cette matière portant sur la question du droit à la réparation du dommage, par l'octroi d'intérêts, doit être faite par le biais d'une loi organique, et non par un acte normatif qui ne peut avoir que la force juridique d'une loi ordinaire, à savoir une ordonnance du Gouvernement. La Cour constate que les conditions et les limites auxquelles se réfère l'article 52, paragraphe (2) sont régies par la Loi du contentieux administratif no. 554/2004 qui constitue le siège général de la matière. Les dispositions de

erreurs) et la même disposition légale, modifiée en 2011, qui prévoit un délai de forclusion de 5 ans, qui commence à courir le 1 janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle le paiement a été effectué.

¹⁹ Sur l'exception d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 124, paragraphe (1) rapportées à celles de l'article 70 de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale.

²⁰ Il convient de préciser que l'objet de l'exception d'inconstitutionnalité, ainsi qu'il ressort de l'arrêt de saisine, est prévu par les dispositions de l'article 124, paragraphe (1) de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale, republiée au Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no. 513 du 31 juillet 2007, telle que modifiée et complétée ultérieurement. La Cour constate qu'en réalité, l'objet de l'exception d'inconstitutionnalité est prévu par les dispositions de l'article 124, paragraphe (1) rapporté à l'article 70 de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale en ce qui concerne les sommes à restituer du budget. Les dispositions légales critiquées sont libellées comme suit: « (1) Pour les montants du budget à restituer ou à rembourser les contribuables ont le droit à l'intérêt à partir du jour suivant la fin du délai prévu, le cas échéant, à l'article 117, paragraphe (2) ou à l'article 70. L'octroi des intérêts se fait à la demande des contribuables. » (L'article 70 de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale prévoit: « (1) Les demandes déposées par le contribuable conformément au code présent sont solutionnées par l'autorité fiscale dans un délai de 45 jours à compter de leur enregistrement. (2) Au cas où il est nécessaire de recevoir des informations complémentaires utiles pour la prise de la décision en vue de solutionner une demande, ce délai est étendu à un intervalle compris entre la date de la demande et la date de la réception des informations requises ».

l'article 52, paragraphe (1) de la Constitution sont reprises dans l'article 1, paragraphe (1) de ladite loi. En outre, l'article 5, paragraphes (1) et (2) de la Loi no. 554/2004, en ce qui concerne les actes qui ne sont pas attaques dans le contentieux administratif, fournit des exemples de la limitation du droit complexe prévu à l'article 52, paragraphe (1) de la Constitution. Les dispositions de l'article 10 concernant la juridiction compétente, celles de l'article 11 sur le délai de recours et celles de l'article 19 sur le délai de prescription pour compensations sont des exemples de réglementation des conditions d'exercice de ce droit.

En outre, l'article 18, paragraphe (3) de la Loi no. 554/2004 prévoit que, dans le cas de la solution de la demande de l'article 8, paragraphe (1), la juridiction statuera aussi sur les compensations pour les dommages matériels et moraux causés, si le requérant l'a demandé. En outre, l'article 28, paragraphe (1) de la Loi no. 554/2004 prévoit que les dispositions de cette loi sont complétées par les dispositions du Code civil et du Code de procédure civile, dans la mesure où elles ne sont pas incompatibles avec la spécificité des rapports de force entre les autorités publiques, d'une part, et les personnes lésées dans leurs droits ou leurs intérêts légitimes, d'autre part. Par conséquent, toute partie intéressée peut demander devant la juridiction de contentieux administratif y compris l'octroi d'intérêts.

Dans ces conditions, la Cour a constaté que les dispositions légales critiquées, tels que conçues par le législateur, étaient des règles ayant pour objet principal d'obliger les autorités fiscales à remplir dans les meilleurs délais les obligations leur incombant, mais aussi à récupérer le manque à gagner, à titre subsidiaire. En effet, la Cour a retenu que ces aspects ne concernaient pas les conditions et limites régissant l'exercice du droit à la réparation du dommage à laquelle se réfère l'article 52 de la Constitution, ainsi que leur réglementation par loi organique n'était pas requise. Par conséquent, la critique extrinsèque formulée par l'auteur de l'exception d'inconstitutionnalité ne peut pas être retenue.

En ce qui concerne les critiques d'inconstitutionnalité intrinsèque par rapport aux dispositions de l'article 44, paragraphes (1) et (3) sur le droit de propriété privée, la Cour constate qu'elles sont fondées.

La Cour observe que la prémisse à partir de laquelle doit commencer son analyse est celle où les autorités fiscales émettent un avis d'imposition en méconnaissance des dispositions légales. Le contribuable a le droit d'exercer un recours auprès des autorités fiscales, qui peuvent reconnaître l'absence de fondement de l'avis d'imposition et ordonner la restitution des sommes versées. En outre, le contribuable a le droit de s'adresser à la juridiction, à faire usage de la procédure légale applicable, et celle-ci peut constater le bien-fondé de la demande de restitution de la somme d'argent payée au titre de l'avis d'imposition illégal. Dans ces hypothèses, le contribuable doit introduire une demande concernant la restitution des sommes payées [selon les dispositions de l'article 117, paragraphe (1) de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure

fiscale], demande qui est examinée, en règle générale, dans un délai de 45 jours à compter de la date de dépôt de la demande auprès de l'autorité fiscale.

La Cour a retenu que les dispositions légales critiquées régissaient le droit du contribuable à percevoir des intérêts fiscaux pour les sommes devant être restituées par les autorités fiscales. Il a droit à la réception des intérêts après la constatation de son droit à la restitution d'une somme d'argent par une décision de justice ou après la reconnaissance par les autorités fiscales d'une erreur commise par elles lors du prélèvement de la somme d'argent en vertu d'un avis d'imposition illégal. Le contribuable ne peut introduire la demande de restitution, selon les dispositions légales critiquées, qu'après la reconnaissance du droit à la restitution de la somme versée par le contribuable à la suite du prononcé d'un avis d'imposition par les autorités fiscales, émis en violation des dispositions légales.

L'octroi des intérêts prévus par l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale n'est pas fourni pourtant à compter de la date du paiement effectif par le contribuable des montants prévus dans l'avis d'imposition, mais à une date ultérieure, après un délai d'au moins 45 jours à compter de la date du dépôt de la demande d'octroi des intérêts par le contribuable.

La Cour a également retenu que, selon l'article 44, paragraphe (1) de la Constitution, le législateur était en droit de définir le contenu et les limites du droit de propriété. En principe, ces limites ont en vue l'objet du droit de propriété et les attributs de celui-ci et elles sont établies en vue de défendre les intérêts sociaux et économiques généraux ou les droits et les libertés fondamentales des personnes, l'essentiel étant que par cela le droit de propriété ne soit pas complètement anéanti (Cour Constitutionnelle de la Roumanie, 1993). La Cour a également jugé qu'en vertu de l'article 44 de la Constitution le législateur ordinaire était compétent pour fixer le cadre juridique afin d'exercer les attributs du droit de propriété, dans l'acception de principe prévue par la Constitution, de manière à ne pas entrer en collision avec les intérêts généraux ou avec les intérêts particuliers légitimes des autres sujets de droit, mettant ainsi en place des limitations raisonnables dans son exploitation, en tant que droit subjectif garanti (Cour Constitutionnelle de la Roumanie, 2004).

Par conséquent, le texte de l'article 44 de la Constitution contient expressément au paragraphe (1) une disposition spéciale en vertu de laquelle le législateur est compétent pour déterminer la teneur et les limites du droit de propriété, y compris par l'introduction de limites visant les attributs du droit de propriété.

Dans ces conditions, la Cour a retenu que le droit de propriété n'était pas un droit absolu, mais il pouvait être soumis à certaines limitations, selon l'article 44, paragraphe (1) de la Constitution ; pourtant les limites du droit de propriété, indépendamment de leur nature, ne se confondent pas avec la suppression-même du droit de propriété.

La Cour a également observé que la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que le principe d'effectivité exigeait, dans une situation de restitution d'une taxe perçue par un État membre en violation du droit de l'Union, que les règles nationales relatives notamment au calcul des intérêts éventuellement dus n'eussent pas pour effet de priver le contribuable d'une indemnisation adéquate pour la perte occasionnée par le paiement indu de la taxe (Cour de justice des Communautés européennes, 2013, alinéas 26 à 28; Cour de justice des Communautés européennes, 2012, point 29). La Cour a constaté qu'un régime tel que celui en cause dans le litige au principal, limitant les intérêts à ceux courant à partir du jour suivant la date de la demande de restitution de la taxe indûment perçue, ne répondait pas à cette exigence. En effet, cette perte dépend notamment de la durée de l'indisponibilité de la somme indûment payée en violation du droit de l'Union et survient ainsi, en principe, dans la période entre la date du paiement indu de la taxe en cause et la date de restitution de celle-ci.

La Cour Constitutionnelle a retenu aussi que la Haute cour de cassation et de justice a jugé, en analysant les dispositions de l'article 124, paragraphe (1) et de l'article 70, paragraphe (1) de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale, republiée, telle que modifiée et complétée ultérieurement, que la date de départ de ces intérêts fiscaux pour les montants perçus au titre de la taxe de première immatriculation, de la taxe sur la pollution et de la taxe sur les émissions polluantes, restitués en application des décisions de justice, était représentée par la date du paiement de ces taxes (Haute Cour de Cassation et de justice, 2015)²¹.

En examinant les dispositions légales et les critiques formulées, la Cour constate que la couverture du préjudice devrait se faire par le versement des intérêts fiscaux qui, en vertu de la loi, est la valeur monétaire du préjudice causé au créancier, en assurant sa mise en situation patrimoniale dans laquelle il se serait trouvé si l'obligation du débiteur avait été exécutée correctement. Afin de satisfaire cette exigence, les intérêts accordés devront couvrir tant le montant de la perte effectivement subie par le créancier (*damnum emergens*) que la valeur du manque à gagner (*lucrum cessans*). En règle générale, celles-ci ne doivent couvrir que les dommages directs et prévisibles, et non ceux indirects et imprévisibles. La Cour a retenu que les intérêts courus au contribuable qui avait droit à la restitution de montants s'avérant avoir été indûment acquittés étaient ceux prévus à l'article 124 et à l'article 120, paragraphe (7) de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale.

²¹ Décision qui fait l'application de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en la matière (affaire C-565/11 Mariana Irimie).

Si les intérêts restitués ne couvrent pas les dommages visés que pour une durée limitée, se pose la question de l'enrichissement sans cause de l'État, par une diminution du patrimoine du contribuable en raison de l'impossibilité d'utiliser la somme d'argent perçue illégalement et la privation du droit de bénéficiaire de la couverture du manque à gagner. La mesure prévue par les dispositions légales critiquées ne suffit pas à la réparation intégrale du dommage subi par le contribuable, car les intérêts ne sont pas accordés au moment du paiement, mais à une date ultérieure. En d'autres termes, les dispositions légales critiquées ne couvrent pas la réparation intégrale des dommages subis.

L'application de ces dispositions légales génère la situation dans laquelle le contribuable subit une perte patrimoniale, un dommage, en faveur de l'État qui utilise des sommes d'argent perçues sans satisfaire aux conditions légales. En d'autres termes, le contribuable subit une diminution de son actif patrimonial et il est privé de la possibilité d'utiliser ces sommes d'argent, tandis que l'État s'enrichit sans base juridique par l'utilisation à titre gratuit des mêmes montants.

Du 1 janvier de l'année suivant la naissance du droit. En effet, l'analyse conjointe de toutes les dispositions du Code de procédure fiscale incidentes en la matière n'indique pas l'existence d'une quelconque justification objective sur laquelle se fonde la forte différence de traitement juridique entre l'État et les contribuables.

Par ailleurs, le législateur a saisi ces lacunes de l'acte normatif critiqué, ainsi que par l'Ordonnance d'urgence du Gouvernement no. 8/2014²². Cependant, la Cour a constaté qu'une solution législative analogue à celle examinée dans la présente affaire a été reprise par le législateur à l'article 182, paragraphe (1) de la Loi no. 207/2015 sur le nouveau Code de procédure fiscale, qui entrera en vigueur, selon les dispositions de l'article 353, le 1 janvier 2016.

²² L'Ordonnance d'urgence du Gouvernement no. 8/2014 portant modification et complément d'actes normatifs et d'autres mesures fiscales-budgétaires a été publiée au Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no. 151 du 28 février 2014.) il a introduit le paragraphe (11) à l'article 124 du Code de procédure fiscale (dont les dispositions ne sont pas applicables en l'espèce), qui est libellé comme suit : « (11) Dans le cas des créances du contribuable résultant de l'annulation d'un acte administratif fiscal établissant des obligations fiscales de paiement et qui ont été éteintes avant l'annulation, le contribuable est en droit de réclamer des intérêts à compter du jour où il a exploité l'extinction de la créance fiscale individualisée dans l'acte administratif annulé jusqu'au jour du remboursement ou de la compensation de la créance du contribuable résultant de l'annulation de l'acte administratif fiscal. Cette disposition ne s'applique pas dans la situation où le contribuable a demandé l'octroi de dommages-intérêts, dans les conditions de l'article 18 de la Loi du contentieux administratif no. 554/2004, telle que modifiée et complétée ultérieurement, ainsi que dans la situation visée à l'article 83, paragraphe (41). »

Par conséquent, les autorités publiques concernées, y compris les juridictions, sont appelées à procéder à une interprétation et à une application conforme de cette loi avec les effets de la présente décision en ce qui concerne le moment à partir duquel sont octroyés les intérêts fiscaux. En effet, les autorités fiscales auront toujours la possibilité de procéder au traitement de la demande dans un délai de 45 jours à compter de l'enregistrement, avec la possibilité de prorogation de ce délai, mais les intérêts devront être accordés à compter du jour de l'extinction de l'obligation fiscale constatée comme indue dans les conditions légales.

À la fin de la motivation de la décision, la Cour a apporté deux précisions essentielles à savoir :

- l'inconstitutionnalité des dispositions légales critiquées ne concerne pas la situation dans laquelle le contribuable a demandé et a obtenu des indemnités dans les conditions de l'article 18 de la Loi du contentieux administratif no. 554/2004, car autrement il y aurait un enrichissement sans cause du contribuable.

- la constatation de l'inconstitutionnalité des dispositions légales de l'article 124, paragraphe (1) par rapport à celles de l'article 70 du Code de procédure fiscale ne concerne ni les montants à rembourser du budget de l'État, telle que la taxe sur la valeur ajoutée, qui a un autre régime juridique relevant de sa spécificité.

En conclusion, nous pouvons dire, ici, que – par sa jurisprudence - la Cour Constitutionnelle contribue à l'effort global visant à clarifier la loi en exigeant que le législateur - primaire ou secondaire - pour se conformer à l'article 1-er, paragraphe 5 de la Loi fondamentale, selon laquelle « en Roumanie, la Constitution, de sa suprématie et des lois est obligatoire ». Et ce texte constitutionnel suit l'obligation générale du législateur d'adopter une législation qui répond à toutes les qualités requises pour être comprises et pleinement respecté, cela est clair, prédictible et prévisible. En fait, la Cour constitutionnelle (2012, b), par la Décision no. 1, a jugé que - en principe - tout projet de loi doit répondre aux certaines conditions qualitatives, parmi eux est la prévisibilité, ce qui signifie que la loi doit être suffisamment précise et claire à appliquer).

Bibliographie:

1. Cour Constitutionnelle de la Roumanie (2014) Décision no. 270 du 7 mai, Moniteur officiel no. 554 du 28.07.2014.
2. Cour Constitutionnelle de la Roumanie (2011) Décision no. 1.533 du 28 novembre, Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no. 905 du 20 décembre 2011.
3. Cour Constitutionnelle de la Roumanie (2013) Décision no. 266 du 21 mai, Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no. 443 du 19 juillet 2013.
4. Cour Constitutionnelle de la Roumanie (1993) Décision no. 19 du 8 avril, Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no. 105 du 24 mai 1993.

5. Cour Constitutionnelle de la Roumanie (2004) Décision no. 59 du 17 février, Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no. 203 du 9 mars 2004.
6. Cour Constitutionnelle (2012, a) Décision no. 268 du 22 mars, Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no. 425, du 25 juin 2012.
7. Cour Constitutionnelle (2012, b) Décision no. 1 du 11 janvier, Moniteur officiel no. 53 du 23 Janvier 2012.
8. Cour Constitutionnelle de la Roumanie (2015) Décision no. 694 du 20 octobre, Moniteur officiel no. 948 du 22.12.2015.
9. Cour de justice des Communautés européennes (2013) Arrêt du 18 avril, l'affaire C-565/11, *Mariana Irimie contre l'Administration des Finances Publiques Sibiu et l'Administration du Fonds pour l'environnement*.
10. Cour de justice des Communautés européennes (2012) Arrêt du 19 juillet, l'affaire C-591/10, *Littlewoods Retail et autres*.
11. Cour européenne des droits de l'homme (2012) L'Arrêt du 4 septembre, l'affaire *Dumitru Daniel Dumitru et autres c. Roumanie*.
12. Cour européenne des droits de l'homme (2006) L'Arrêt du 23 février, l'affaire *Stere et autres c. Roumanie*.
13. Costin, M. N., dans Costin, M. N., I. Leș, I., Minea, M. S., Costin, C. M., Spinei, S. 2007 *Dictionar de procedură civilă*, 2e édition, Bucharest: Hamangiu.
14. Haute Cour de Cassation et de justice (2015) Décision no. 14 du 22 juin, rendu dans un recours dans l'intérêt de la loi, publiée au Moniteur officiel de la Roumanie, Partie I, no. 728 du 29 septembre 2015.