



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 74/2026
du 18 juin 2026
Numéro du rôle : 8508**

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 275/5, § 2, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2018, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Joséphine Moerman et Pierre Nihoul, et des juges Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters et Willem Verrijdt, assistée du greffier Frank Meersschaut, présidée par la présidente Joséphine Moerman,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par arrêt du 24 juin 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 4 juillet 2025, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 275/5, § 2, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2018) viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il exige que les équipes successives d'une entreprise se relaient dans le courant de la journée, de sorte qu'il exclut de la dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe une autre périodicité (hebdomadaire, par exemple), alors même qu'une entreprise appliquant cette autre périodicité est aussi confrontée à des coûts supplémentaires dus au fait que les travailleurs effectuent du travail en équipe, ainsi qu'à un handicap en matière de coûts salariaux que présente la Belgique par rapport aux autres pays, lié à une organisation du travail sous la forme du travail en équipe ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Union de Remorquage et de Sauvetage Belgique », assistée et représentée par Me Pieter Van Den Berghe et Me Luk Cassimon, avocats au barreau d'Anvers;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Bert Bongaerts, avocat au barreau d'Anvers.

La SA « Union de Remorquage et de Sauvetage Belgique » a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 22 avril 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Yasmine Kherbache et Michel Pâques, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Union de Remorquage et de Sauvetage Belgique », une entreprise qui offre dans divers ports européens des services de remorquage spécialisés, fait usage, pour l'exercice d'imposition 2018, de la dispense de l'obligation de versement du précompte professionnel retenu pour travail en équipe, telle qu'elle est régie à l'article 275/5 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992). Selon l'administration fiscale, les conditions légales à remplir pour bénéficier de la dispense ne sont pas réunies. La SA « Union de Remorquage et de Sauvetage Belgique » introduit une action devant le Tribunal de première instance d'Anvers, division d'Anvers, lequel déclare sa demande recevable et fondée, par jugement du 19 décembre 2022. Le Tribunal estime notamment que c'est à juste titre que l'administration fiscale a indiqué qu'il n'était pas satisfait à la condition, contenue dans l'article 275/5 du CIR 1992, selon laquelle la relève doit avoir lieu « dans le courant de la journée ». Eu égard aux circonstances concrètes de l'affaire présentement examinée, il considère toutefois que l'administration fiscale a suscité pour la SA « Union de Remorquage et de Sauvetage Belgique » une telle confiance dans le fait qu'elle appliquait correctement la dispense depuis l'exercice d'imposition 2012 que les principes de la confiance légitime et de la sécurité juridique doivent primer le principe de légalité. L'État belge interjette appel de cet arrêt devant la Cour d'appel d'Anvers, qui, d'une part, juge que la SA « Union de Remorquage et de Sauvetage Belgique » ne pouvait pas en l'espèce se prévaloir de telles attentes légitimes et qui, d'autre part, estime qu'il s'indique de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. La SA « Union de Remorquage et de Sauvetage Belgique », partie intimée devant la juridiction *a quo*, soutient que l'article 275/5, en cause, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) porte atteinte au principe d'égalité et de non-discrimination.

Selon elle, les travaux préparatoires ne justifient aucunement la différence de traitement qui résulte de la disposition en cause selon que la périodicité à laquelle les équipes se relaient est quotidienne ou hebdomadaire.

Cette distinction ne saurait être justifiée à la lumière de l'objectif qui est poursuivi par la dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe, à savoir compenser les coûts supplémentaires qu'un employeur doit exposer dans le cadre du travail en équipe. Ces frais supplémentaires incombent en effet à un employeur quelle que soit la périodicité à laquelle les équipes se relaient, puisqu'une prime d'équipe doit être attribuée tant dans le cadre d'une relève quotidienne que dans le cadre d'une relève hebdomadaire. Une entreprise qui recourt à un système de travail en équipe à une périodicité non quotidienne est même généralement confrontée à des frais supplémentaires plus élevés, tels que les frais d'hébergement et/ou de transport et une prime d'équipe majorée. L'organisation du travail au moyen d'équipes qui se relaient sur une base hebdomadaire est requise pour garantir la continuité du travail, et en particulier le remorquage de bateaux, et elle est plus efficace qu'une organisation dans le cadre de laquelle les équipes se relaient sur une base quotidienne.

La distinction en cause ne saurait davantage être justifiée par l'objectif consistant à renforcer la compétitivité des entreprises qui recourent au travail en équipe et à améliorer la position de certains groupes cibles sur le marché du travail, ni par celui qui consiste à prévenir la délocalisation d'entreprises. Les entreprises au sein desquelles les équipes se relaient à une périodicité non quotidienne sont elles aussi confrontées à un écart salarial défavorable, à un risque de délocalisation des activités et à la nécessité de renforcer leur compétitivité.

L'objectif de prévenir les abus et celui de limiter l'impact budgétaire de la mesure ne sauraient davantage justifier la distinction établie. Ces objectifs ne ressortent ni de la loi, ni des travaux préparatoires, ni d'un quelconque autre document pertinent. En outre, de nombreuses entreprises sont économiquement et/ou contractuellement tenues de recourir au travail en équipe, à l'instar de la partie intimée devant la juridiction *a quo*. Du reste, cette dernière appliquait déjà un régime de travail en équipe avant l'introduction de la dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe, de sorte qu'il ne saurait lui être reproché d'avoir réorganisé son travail dans le seul but de bénéficier de l'avantage fiscal. Enfin, le législateur a lui-même décidé de relever systématiquement de 1 % le taux de la dispense jusqu'à 22,80 % actuellement, ce qui explique l'accentuation de l'impact budgétaire.

En toute hypothèse, les effets de la distinction sont disproportionnés. La partie intimée devant la juridiction *a quo* renvoie en la matière au fait que le législateur a prévu, à l'article 275/5, § 1er/1, du CIR 1992, une dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe lorsque l'ampleur du travail est asymétriquement répartie entre les équipes, parce qu'une application trop stricte des conditions légales pour bénéficier de la dispense produirait des effets disproportionnés. Ce constat est aussi valable en ce qui concerne la différence de traitement en cause.

A.2. Le Conseil des ministres soutient que l'article 275/5 du CIR 1992, en cause, ne porte pas atteinte au principe d'égalité et de non-discrimination.

Il souligne que l'objectif de la disposition en cause ne se limite pas à la compensation des coûts supplémentaires qu'un employeur expose lorsqu'il recourt à un système de travail en équipe. La disposition en cause est dictée par l'objectif plus général de renforcer la compétitivité des entreprises qui recourent au travail en équipe et d'améliorer la position de certains groupes cibles sur le marché du travail. Par ailleurs, en utilisant les critères objectifs prévus à l'article 275/5, § 2, 1°, du CIR 1992, le législateur a cherché à éviter que des employeurs réorientent leur organisation du travail vers un travail en équipe dans le seul but de bénéficier de l'avantage fiscal lié à la dispense, et il a souhaité limiter le coût lié à cette mesure.

Compte tenu du large pouvoir d'appréciation dont le législateur dispose, des objectifs qu'il poursuit et du fait que la dispense en cause n'emporte pas une sélectivité sectorielle, le choix politique posé par le législateur ne repose pas sur une erreur manifeste, et il n'est pas déraisonnable que les entreprises dans lesquelles les équipes se relaient dans le courant de la journée puissent bénéficier de la dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe, alors que tel n'est pas le cas des entreprises dans lesquelles les équipes se relaient à une autre périodicité.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 275/5 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992).

Cette disposition prévoit pour les entreprises qui recourent au travail en équipe ou au travail de nuit une dispense partielle du versement du précompte professionnel, c'est-à-dire de l'acompte que les employeurs retiennent sur l'impôt afférent aux revenus professionnels des travailleurs.

B.1.2. L'article 275/5, §§ 1er à 3, du CIR 1992, dans sa version applicable à l'affaire pendante devant la juridiction *a quo*, c'est-à-dire pour l'exercice d'imposition 2018, dispose :

« § 1er. Les entreprises où s'effectue un travail en équipe ou un travail de nuit, qui paient ou attribuent une prime d'équipe et qui sont redevables du précompte professionnel sur cette prime en vertu de l'article 270, 1°, sont dispensées de verser au Trésor un montant de précompte professionnel égal à 22,8 % de l'ensemble des rémunérations imposables de tous les travailleurs concernés par le présent paragraphe, primes d'équipe comprises, à condition de retenir sur ces rémunérations et primes la totalité dudit précompte.

Les rémunérations imposables, primes d'équipe comprises, visées à l'alinéa précédent sont les rémunérations imposables des travailleurs déterminées conformément à l'article 31, alinéa 2, 1° et 2°, à l'exclusion du pécule de vacances, de la prime de fin d'année et des arriérés de rémunérations.

Pour bénéficier de la dispense de versement du précompte professionnel visée à l'alinéa 1er, l'employeur doit fournir, à l'occasion de sa déclaration au précompte professionnel, la preuve que les travailleurs pour lesquels la dispense prévue dans le présent article est invoquée ont effectué un travail en équipe pendant la période à laquelle se rapporte la déclaration au précompte professionnel. Le Roi fixe les modalités d'administration de cette preuve.

Cette dispense de versement de précompte professionnel n'est accordée que pour autant qu'il s'agit de rémunérations pour les travailleurs qui, conformément au régime de travail auquel ils sont soumis, travaillent au minimum un tiers de leur temps en équipes ou de nuit durant le mois pour lequel l'avantage est demandé. Pour l'application de cette norme sont prises en considération au numérateur non seulement les prestations de travail effectives, mais également les suspensions dans l'exécution du contrat de travail avec maintien de salaire.

Les périodes de suspension dans l'exécution du contrat de travail sans maintien de salaire ne sont pas prises en compte au dénominateur.

§ 2. Pour l'application du § 1er, on entend :

1° par entreprises où s'effectue un travail en équipe : les entreprises où le travail est effectué en au moins deux équipes comprenant deux travailleurs au moins, lesquelles font le même travail tant en ce qui concerne son objet qu'en ce qui concerne son ampleur et qui se succèdent dans le courant de la journée sans qu'il n'y ait d'interruption entre les équipes successives et sans que le chevauchement excède un quart de leurs tâches journalières :

a) soit par des travailleurs de catégorie 1 visés à l'article 330 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002;

b) soit par des travailleurs sous statut auprès d'une des entreprises publiques autonomes suivantes : la société anonyme de droit public Proximus et la société anonyme de droit public bpost;

c) soit par des travailleurs auprès de la société anonyme de droit public HR Rail à l'exception des travailleurs mis à la disposition de la société anonyme de droit public SNCB et de la société anonyme de droit public Infrabel dans le cadre de leurs activités de service public;

2° par entreprises où s'exerce un travail de nuit : les entreprises où des travailleurs effectuent, conformément au règlement de travail applicable dans l'entreprise, des prestations entre 20 heures et 6 heures, à l'exclusion des travailleurs qui exercent des prestations uniquement entre 6 heures et 24 heures et des travailleurs qui commencent habituellement à travailler à partir de 5 heures. Les travailleurs ci-visés sont :

a) soit les travailleurs de catégorie 1 visés à l'article 330 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002;

b) soit les travailleurs sous statut auprès d'une des entreprises publiques autonomes suivantes : la société anonyme de droit public Proximus et la société anonyme de droit public bpost;

c) soit les travailleurs auprès de la société anonyme de droit public HR Rail à l'exception des travailleurs mis à la disposition de la société anonyme de droit public SNCB et de la société anonyme de droit public Infrabel dans le cadre de leurs activités de service public;

3° par prime d'équipe, la prime qui est attribuée à l'occasion du travail en équipe visé au 1°, ou du travail de nuit visé au 2°;

4° les entreprises agréées pour le travail intérimaire qui mettent des intérimaires à disposition d'entreprises visées au 1° et 2° et qui emploient ces intérimaires dans un système de travail en équipe ou travail de nuit dans la fonction d'un travailleur de catégorie 1, sont, en ce qui concerne la dispense de versement du précompte professionnel sur les rémunérations imposables de ces intérimaires dans lesquelles sont incluses des primes d'équipe, assimilées à ces entreprises.

§ 3. La dispense de versement du précompte professionnel visée au § 1er, alinéa 1er, sera augmentée de 2,2 points, de l'ensemble des rémunérations imposables de tous les travailleurs concernés par le présent paragraphe, pour les entreprises qui travaillent dans un système de travail en continu.

Par entreprises qui travaillent dans un système de travail en continu, il faut entendre les entreprises où le travail est effectué par des travailleurs de catégorie 1 visés à l'article 330 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, en au moins quatre équipes comprenant 2 travailleurs au moins, lesquelles font le même travail tant en ce qui concerne son objet qu'en ce qui concerne son ampleur, qui assurent une occupation continue tout au long de la semaine et le week-end, et qui se succèdent sans qu'il n'y ait d'interruption entre les équipes successives et sans que le chevauchement excède un quart de leurs tâches journalières. Le temps de fonctionnement dans de telles entreprises, soit le temps durant lequel l'entreprise opère, est d'au moins 160 heures sur une base hebdomadaire ».

B.2. La Cour est saisie d'une question préjudicielle qui l'interroge sur la définition, contenue dans la disposition en cause, de la notion d'« entreprises où s'effectue un travail en équipe » (article 275/5, § 2, 1^o, du CIR 1992).

Par la question préjudicielle, la juridiction *a quo* demande à la Cour si la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle, pour que la dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe soit appliquée, il faut que les équipes se succèdent dans le courant de la journée, et non donc selon une autre périodicité (hebdomadaire, par exemple).

La Cour répond à la question préjudicielle dans cette interprétation, qui n'est pas manifestement erronée.

B.3.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de

non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.3.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.1. En vertu de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, le législateur est autorisé à établir des exemptions ou modérations d'impôts.

Il ne peut toutefois, en établissant une exemption fiscale au profit de certains redevables, méconnaître le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.4.2. Il appartient au législateur d'établir l'exemption ou la modération de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socio-économique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent de la compétence du législateur. La Cour ne peut sanctionner de tels choix politiques ainsi que les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont déraisonnables.

B.5.1. Selon l'article 275/5, § 1er, du CIR 1992, en cause, les entreprises où s'effectue un travail en équipe, qui paient ou attribuent une prime d'équipe et qui sont redevables du précompte professionnel sur cette prime, sont dispensées de verser au Trésor un montant de précompte professionnel égal à 22,8 % des rémunérations imposables, primes d'équipe comprises, à condition de retenir sur ces rémunérations et primes la totalité dudit précompte. Pour bénéficier de la dispense de versement du précompte professionnel, l'employeur doit fournir, à l'occasion de sa déclaration au précompte professionnel, la preuve que les travailleurs

pour lesquels la dispense est invoquée ont effectué un travail en équipe pendant la période à laquelle se rapporte ladite déclaration. La dispense n'est accordée que pour les travailleurs qui, conformément au régime de travail auquel ils sont soumis, travaillent au minimum un tiers de leur temps en équipes durant le mois pour lequel l'avantage est demandé.

B.5.2. Par « entreprises où s'effectue un travail en équipe », il faut entendre, selon l'article 275/5, § 2, 1^o, du CIR 1992, les entreprises où le travail est effectué en au moins deux équipes comprenant deux travailleurs au moins, lesquelles font le même travail tant en ce qui concerne son objet qu'en ce qui concerne son ampleur et se succèdent dans le courant de la journée sans qu'il y ait une interruption entre les équipes successives et sans que le chevauchement excède un quart de leur tâche journalière.

B.6. La question préjudicielle posée à la Cour porte sur les mots « qui se succèdent dans le courant de la journée » contenus dans la définition précitée de la notion d'« entreprises où s'effectue un travail en équipe ».

B.7. Dans l'interprétation de la juridiction *a quo*, la disposition en cause fait naître une différence de traitement entre, d'une part, les entreprises où les équipes se succèdent dans le courant de la journée, qui peuvent bénéficier de la dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe, et, d'autre part, les entreprises où les équipes se succèdent à une autre périodicité (hebdomadaire, par exemple), qui ne peuvent pas bénéficier de cette dispense.

B.8.1. Par son arrêt n^o 21/2024 du 8 février 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.021), la Cour s'est déjà prononcée sur l'article 275/5, § 2, 1^o, en cause, du CIR 1992. Les questions préjudicielles dans les affaires qui avaient conduit à l'arrêt précité portaient sur les mots « lesquelles font le même travail [...] en ce qui concerne son ampleur » contenus dans la définition, précitée, de la notion d'« entreprises où s'effectue un travail en équipe ». Dans ces affaires, la Cour était interrogée sur la différence de traitement que fait naître la disposition en cause, dans l'interprétation de la juridiction *a quo*, entre, d'une part, les entreprises dans lesquelles l'ampleur du travail des équipes est la même et, d'autre part, les entreprises dans lesquelles l'ampleur du travail des équipes varie en fonction des heures de pointe et des heures

creuses, ainsi que les entreprises dans lesquelles l'ampleur du travail des équipes, sans être la même, est comparable.

B.8.2. Par cet arrêt, la Cour a jugé :

« B.12. La différence de traitement mentionnée en B.10 repose sur un critère objectif, à savoir le caractère identique ou non de l'ampleur du travail effectué par les équipes.

B.13.1. La disposition en cause remonte à l'article 301 de la loi-programme du 22 décembre 2003.

Les travaux préparatoires de cette loi mentionnent :

‘ Dans le cadre de la conférence pour l'emploi, tous les partenaires sociaux ont demandé au gouvernement de prévoir une mesure qui puisse compenser les frais supplémentaires liés au travail en équipe.

[...]

Le travail en équipe a lieu dans tous les secteurs et types d'entreprises. C'est en effet souvent la seule réponse qu'une entreprise puisse offrir à la globalisation toujours croissante de l'économie et à la flexibilité y liée.

Le travail en équipe confronte les employeurs à des frais supplémentaires à l'égard de ses travailleurs en comparaison avec d'autres travailleurs. Le fait de prévoir par exemple un transport public ou une garde d'enfant à des heures atypiques est beaucoup moins probable ou même inexistant. Cela implique pour l'employeur des frais supplémentaires.

Cette mesure essaie d'aller à l'encontre de cela. Les entreprises sont dispensées de verser au Trésor une partie évaluée à une base forfaitaire du précompte professionnel retenu sur les primes d'équipe' (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/001 et 51-0474/001, pp. 152-153).

B.13.2. Il en ressort que la disposition en cause a été adoptée à la suite d'une demande formulée par tous les partenaires sociaux dans le cadre d'une conférence pour l'emploi organisée en 2003 de prendre des mesures permettant de compenser les frais supplémentaires liés au travail en équipe. Ces frais prennent généralement la forme du paiement d'une prime d'équipe aux travailleurs concernés, prime qui vise à compenser les désagréments et les désavantages liés au travail en équipe, comme ceux qui découlent de la disponibilité moindre, à des heures atypiques, de transports en commun et de garderies d'enfants.

B.13.3. Il ressort toutefois des travaux préparatoires de la loi du 3 juillet 2005 'portant des dispositions diverses relatives à la concertation sociale' (ci-après : la loi du 3 juillet 2005) et de la loi du 23 décembre 2005 'relative au pacte de solidarité entre les générations' (ci-après : la loi du 23 décembre 2005), qui ont modifié la version originale de la disposition en cause, notamment en augmentant le pourcentage que celle-ci fixe de la dispense du versement du

précompte professionnel, que la mesure a en particulier été dictée par un objectif plus général que celui de compenser les frais supplémentaires liés au travail d'équipe.

Les travaux préparatoires de la loi du 3 juillet 2005 mentionnent :

‘ Le Gouvernement s’est engagé à concrétiser les accords entre les partenaires sociaux réalisés lors des discussions en matière d’accord interprofessionnel [2005-2006].

Le texte de l’accord interprofessionnel qui a obtenu l’approbation de la plupart des partenaires sociaux, contient entre autres deux volets avec des mesures fiscales spécifiques. Il s’agit en particulier de :

“ [...]”

3) Travail en équipe

L’exonération du versement du précompte à concurrence de 1 % de la masse salariale passera à 2,5 %.

Eu égard à cette réduction des charges, les partenaires sociaux confirment l’engagement qu’ils ont pris lors de la conférence pour l’emploi d’octobre 2003 de consacrer les réductions des charges au renforcement durable de la compétitivité des entreprises vis-à-vis de nos partenaires commerciaux et à l’amélioration de la position de certains groupes cibles sur le marché du travail. ”.

Les textes soumis respectent cette demande ’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, DOC 51-1767/001, p. 17).

Les travaux préparatoires de la loi du 23 décembre 2005 mentionnent :

‘ À cause du handicap occasionné par les coûts salariaux si l’on compare la Belgique à d’autres pays, la dispense de versement du précompte professionnel sur les salaires des travailleurs en équipes sera, en même temps que son insertion dans le CIR 92, portée à 5,63 p.c. du salaire de référence.

Dans la même philosophie, l’opportunité est créée pour que le Roi porte la dispense de versement à 10,7 p.c. maximum. Le gouvernement espère qu’un accord social sera conclu entre les partenaires sociaux et l’industrie avec un effet aussi important. Ceci est réglé par le nouvel alinéa dans l’article 275⁵, § 1er, CIR 92 ’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2128/001, p. 60).

B.13.4. Il ressort de ce qui précède que le législateur, considérant le ‘ handicap occasionné par les coûts salariaux si l’on compare la Belgique à d’autres pays ’, a voulu, en adoptant la disposition en cause, renforcer la compétitivité des entreprises qui recourent au travail en équipe et améliorer la position de certains groupes cibles sur le marché du travail en instaurant une compensation des frais supplémentaires liés au travail en équipe.

Comme le soutient le Conseil des ministres, la disposition en cause ne saurait être dissociée de son contexte, à savoir les restructurations opérées dans les années 2000 au sein de l'usine d'assemblage automobile Ford, à Genk, dont les activités ont ensuite été transférées vers des filiales non belges du fabricant automobile, et la conférence pour l'emploi de 2003, suivie ensuite par le législateur, a ainsi essentiellement plaidé pour un traitement fiscal plus favorable du travail en équipe en vue d'éviter la délocalisation d'entreprises du secteur industriel.

B.14.1. Bien qu'il s'avère que, lorsqu'il a adopté la disposition en cause, le législateur visait ainsi principalement le travail en équipe dans le secteur industriel, il a néanmoins explicitement choisi de ne pas limiter le champ d'application de la mesure à ce secteur. Ceci ressort non seulement de la nature générale des critères sur la base desquels le législateur a défini la notion ' d'entreprises où s'effectue un travail en équipe ', mais aussi des travaux préparatoires cités en B.13.1, qui soulignent que ' le travail en équipe a lieu dans tous les secteurs et types d'entreprises '.

B.14.2. La volonté du législateur de ne pas limiter le champ d'application de la mesure au secteur industriel ressort également de la réponse de la Commission européenne du 20 avril 2004 à la notification faite par l'État belge à cette Commission sur la base des articles 87 et 88, alors en vigueur, du Traité instituant la Communauté européenne (devenus aujourd'hui les articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), de la mesure contenue dans la disposition en cause, réponse à laquelle il est aussi explicitement fait référence dans la question préjudicielle posée dans l'affaire n° 7973.

Après avoir constaté, à propos de la dispense contenue dans la disposition en cause, qu'il s'agit ' clairement d'un avantage ', la Commission européenne a considéré :

' 15. Sur la question de savoir si cet avantage est sélectif, la Commission remarque un certain nombre d'éléments :

- Afin de définir les notions de " travail en équipe " et de " travail de nuit ", les autorités belges ont eu recours à des définitions existant déjà dans le droit du travail belge. Il s'agit donc de définitions objectives, qui n'ont pas été spécialement élaborées pour que la mesure bénéficie à une entreprise ou un secteur économique particulier. Toutes les entreprises ayant recours à une forme d'organisation du travail correspondant à l'une de ces définitions objectives bénéficient de la mesure, sans qu'il y ait exercice d'un pouvoir discrétionnaire de la part des autorités belges.

[...]

- Il n'apparaît pas non plus que cette mesure a une sélectivité sectorielle. En droit, tous les secteurs peuvent en bénéficier, à l'exception du secteur non-marchand, essentiellement celui de la santé. Cette exception, justifiée par le fait que ce secteur bénéficie déjà du Maribel social, n'est toutefois pas suffisante pour conférer une sélectivité sectorielle à la mesure. De plus, les autorités belges ont démontré qu'une vaste palette de secteurs économiques a effectivement recours au travail en équipe. La Commission a déjà conclu dans le passé que le fait qu'une mesure bénéficie plus à certains secteurs économiques qu'à d'autres n'est pas nécessairement constitutif d'une sélectivité sectorielle de fait. Par exemple, dans la communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe

des entreprises, elle a déterminé que les mesures visant à alléger la fiscalité du travail avaient certes un effet plus important pour les industries à forte intensité de main d'œuvre que pour les industries à forte intensité en capital, mais qu'elles ne constituaient nécessairement pas pour autant des aides d'Etat. Les mêmes conclusions s'appliquent au cas présent : le travail en équipe étant utilisé dans la quasi-totalité des secteurs économiques, la présente mesure n'a pas de sélectivité sectorielle de fait.

16. Pour l'ensemble de ces raisons, la Commission peut conclure que la présente mesure a le caractère d'une mesure générale et ne constitue donc pas une aide d'Etat au sens de l'article 87 (1) du traité CE (Commission européenne, C(2004)1357fin).

B.15.1. Comme l'a observé la Commission européenne, le législateur a défini la notion d'entreprises où s'effectue un travail en équipe sur la base de critères objectifs qui permettent à toutes les entreprises ayant recours à une forme d'organisation du travail correspondant à ces critères de bénéficier de la mesure en cause.

Le fait que le législateur, en adoptant la disposition en cause, visait principalement le secteur industriel, ne signifie donc pas que des entreprises d'autres secteurs, qui satisfont aux critères contenus dans la définition de la notion d'entreprises où s'effectue un travail en équipe, sont exclues de la dispense prévue par la disposition en cause. À cet égard, la Commission européenne a estimé que le simple fait qu'une mesure convient mieux à certains secteurs économiques qu'à d'autres n'est pas nécessairement constitutif d'une sélectivité sectorielle.

B.15.2. Puisque le champ d'application de la mesure en cause n'est pas limité aux entreprises du secteur industriel où s'effectue un travail en équipe, cette mesure ne s'applique pas exclusivement aux entreprises où les équipes successives effectuent du travail à la chaîne, contrairement à ce que suggère la question préjudicielle dans l'affaire n° 7973.

B.15.3. Pour que la disposition en cause soit appliquée, il faut toutefois que les équipes [fassent] le même travail [...] en ce qui concerne son ampleur, exigence qui a pour conséquence que toutes les formes d'organisation du travail en équipe ne bénéficient pas de l'application de cette disposition. Dès lors que le législateur n'a pas précisé sur la base de quels critères il convient d'évaluer l'ampleur du travail, il s'agit d'une question de fait que les juridictions compétentes doivent apprécier en tenant compte de la nature concrète du travail effectué par les équipes. Dès lors que le législateur avait expressément l'intention de ne pas limiter le champ d'application de la disposition en cause aux entreprises du secteur industriel où un travail à la chaîne est effectué en équipe, l'exigence selon laquelle les équipes doivent [faire] le même travail [...] en ce qui concerne son ampleur ne peut être réduite, dans le cadre d'une telle évaluation, à la fourniture du même travail par l'exécution de tâches rigides et routinières.

B.15.4. Il peut être admis que l'exigence selon laquelle les équipes doivent [faire] le même travail [...] en ce qui concerne son ampleur a notamment été dictée par la volonté d'éviter que des employeurs réorientent leur organisation du travail vers un travail en équipe dans le seul but de bénéficier de l'avantage fiscal lié à la disposition en cause.

L'on peut en outre admettre que le législateur a voulu, par cette exigence, contenir le coût lié à la mesure. Il ressort d'un rapport que la Cour des comptes a adressé le 27 mars 2019 au Parlement fédéral que la mesure de la dispense du versement du précompte professionnel pour travail en équipe et de nuit a un impact budgétaire significatif, et que cet impact a fortement augmenté au fil des ans. Alors que les coûts de la mesure s'élevaient à 101,15 millions d'euros en 2005, ils sont passés à 920,81 millions d'euros en 2010, à 1,0615 milliard d'euros en 2015 et à 1,4376 milliard d'euros en 2017 (Cour des comptes, 'Dispenses de versement du précompte professionnel - un dispositif complexe d'aide aux employeurs', 27 mars 2019, www.ccrek.be, p. 13). En 2022, les coûts s'élevaient à 1,969 milliard d'euros pour un total de 19 278 entreprises ayant appliqué la disposition en cause (Q.R., Chambre, 2022-2023, 21 avril 2023, QRVA 55-109, pp. 176-177).

B.16. Pour apprécier si une mesure est raisonnablement justifiée, il y a lieu de tenir compte de ce que le législateur, ainsi qu'il est dit en B.4.2, dispose d'une large marge d'appréciation lorsqu'il établit des exonérations fiscales. Tel est d'autant plus le cas lorsque, comme en l'espèce, il souhaite, par ces dispenses, corriger et orienter l'évolution socio-économique et lorsque, ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires cités en B.13.1, il entend répondre à une demande émanant de 'tous les partenaires sociaux'.

B.17.1. Il ressort de ce qui est dit en B.13.1 à B.15.4 que le législateur a utilisé la définition d'entreprises où s'effectue un travail en équipe et le critère inhérent à cette définition d'équipes qui 'font le même travail [...] en ce qui concerne son ampleur' pour, d'une part, décrire sans sélectivité sectorielle les entreprises qu'il visait et, d'autre part, contenir les coûts de la mesure et prévenir les recours abusifs à celle-ci. Il a également souhaité renforcer la compétitivité des entreprises qui recourent au travail en équipe et qui, en comparaison avec d'autres pays, souffrent surtout d'un handicap occasionné par les coûts salariaux. Les mesures en cause ont en outre pour objectif de renforcer la position de certains groupes cibles spécifiques sur le marché du travail.

B.17.2. Les objectifs précités sont légitimes.

Le législateur a raisonnablement pu estimer que les entreprises concernées subissent un handicap concurrentiel et que les groupes cibles subissent des difficultés particulières sur le marché de l'emploi. Il a également pu estimer que le critère de distinction choisi permet, d'une part, d'éviter de privilégier un secteur de l'économie par rapport à un autre et, d'autre part, de limiter les répercussions sur le budget. Il s'ensuit que le critère de distinction est pertinent.

B.18. Compte tenu de la large marge d'appréciation dont dispose le législateur, des objectifs qu'il poursuit et du fait que la mesure en cause n'emporte pas une sélectivité sectorielle, le choix politique en cause en l'espèce et posé par le législateur ne repose pas sur une erreur manifeste, et il n'est pas déraisonnable que les entreprises dans lesquelles l'ampleur du travail des équipes est la même puissent bénéficier de la dispense prévue par la disposition en cause, alors que tel n'est pas le cas pour les entreprises dans lesquelles l'ampleur du travail des équipes varie en fonction des heures de pointe et des heures creuses, et pour les entreprises dans lesquelles l'ampleur du travail des équipes n'est pas la même mais est comparable. Les différences de traitement en cause ne sont pas dénuées de justification raisonnable.

B.19. L'article 275/5, § 2, 1^o, du CIR 1992, en ce qu'il exige, pour l'application de la dispense partielle du versement du précompte professionnel pour travail en équipe, que les équipes fassent le même travail tant en ce qui concerne son objet qu'en ce qui concerne son ampleur, est compatible avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution ».

B.8.3. Comme l'observe le Conseil des ministres dans son mémoire, l'exigence relative au fait de « se [succéder] dans le courant de la journée », contenue dans la définition des « entreprises où s'effectue le travail en équipe », est dictée par les mêmes objectifs légitimes que l'exigence relative au fait de « [faire] le même travail [...] en ce qui concerne son ampleur », contenue dans la même définition, tels qu'ils sont mentionnés en B.17.1 de l'arrêt précité.

B.8.4. La différence de traitement mentionnée en B.7 repose sur un critère objectif, à savoir la périodicité à laquelle les équipes se relaient.

Pour les mêmes motifs que ceux qui sont mentionnés en B.17.2 et en B.18 de l'arrêt précité, ce critère de distinction est pertinent et il n'est pas déraisonnable que les entreprises dans lesquelles les équipes se succèdent dans le courant de la journée puissent bénéficier de l'application de la dispense partielle du versement du précompte professionnel, alors que tel n'est pas le cas des entreprises dans lesquelles les équipes se succèdent à une autre périodicité.

La différence de traitement en cause n'est pas dénuée de justification raisonnable.

B.9. L'article 275/5, § 2, 1^o, du CIR 1992, en ce qu'il exige, pour l'application de la dispense partielle du versement du précompte professionnel pour travail en équipe, que les équipes se succèdent dans le courant de la journée, est compatible avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 275/5, § 2, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable pour l'exercice d'imposition 2018, ne viole pas les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, en ce qu'il exige, pour l'application de la dispense partielle du versement du précompte professionnel pour travail en équipe, que les équipes se succèdent dans le courant de la journée.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 18 juin 2026.

Le greffier,

La présidente,

Frank Meersschaut

Joséphine Moerman