

Numéro du rôle : 2192
Arrêt n° 67/2002 du 28 mars 2002

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges L. François, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 17 mai 2001 en cause de la s.a. Molenveld contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 1er juin 2001, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 418 du CIR/92 viole-t-il le principe d'égalité contenu aux articles 10 et 11 de la Constitution étant donné que :

1. le contribuable, en sa qualité de créancier lors de la restitution du montant de l'accroissement d'impôt après acceptation de la réclamation, n'a pas droit à des intérêts moratoires sur la base de l'article 418 du CIR/92 étant donné que la Cour de cassation a déjà indiqué clairement dans plusieurs arrêts que l'accroissement d'impôt n'est pas un 'impôt' au sens de l'article 308, alinéa 1er, du CIR/64 - article 418, alinéa 1er, du CIR/92 -, ou doit tout au moins constituer l'Etat belge en demeure (article 1139 du Code civil) ou fournir la preuve de la mauvaise foi dans le chef de l'administration (article 1378 du Code civil) si le contribuable veut prétendre à des intérêts selon le droit commun, cependant que le défaut de paiement des sommes dues, parmi lesquelles l'accroissement d'impôt, par le contribuable dans le délai fixé à l'article 413 du CIR/92 entraîne de plein droit des intérêts de retard au profit du Trésor 'créancier' à concurrence de 0,8 % par mois civil (0,7 % depuis le 1er janvier 1999), sans que l'Etat belge doive d'abord constituer le contribuable en demeure ou fournir la preuve d'une mauvaise foi dans son chef;

2. l'article 418 du CIR/92, tel qu'il est applicable depuis l'exercice d'imposition 1999, alloue automatiquement au contribuable des intérêts moratoires sur la base du Code des impôts sur les revenus en cas de restitution d'un accroissement d'impôt dégrevé, alors que les contribuables qui obtiennent au même moment une restitution d'un accroissement d'impôt pour un quelconque exercice d'imposition antérieur ne perçoivent pas automatiquement des intérêts moratoires sur la base du Code des impôts sur les revenus mais uniquement sur la base du droit commun, ce qui implique qu'ils doivent démontrer l'existence d'une mauvaise foi dans le chef de l'administration (article 1378 du Code civil), ou ne perçoivent, dans l'autre cas, des intérêts qu'à partir du moment de la mise en demeure de l'Etat belge (article 1139 du Code civil) ? »

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 13 février 1995, la s.a. Molenveld avait introduit une réclamation contre la cotisation à l'impôt des sociétés établie à son nom pour l'exercice d'imposition 1992. Elle s'opposait au rejet de la déduction de certaines dépenses à titre de frais professionnels et à l'accroissement d'impôt infligé.

Le 2 février 1999, le directeur des contributions directes avait fait droit à la réclamation, telle qu'elle avait été limitée et précisée dans une déclaration d'accord du 25 janvier 1999, en dégrevant en grande partie la cotisation.

Le 25 février 1999, la s.a. Molenveld introduisit un recours auprès de la Cour d'appel de Gand contre la décision du directeur. En effet, en vertu de l'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'accroissement d'impôt dégrevé n'avait pas donné lieu à l'octroi d'intérêts moratoires.

A la demande de la s.a. Molenveld, la Cour d'appel, avant de statuer, a posé la question préjudicielle reproduite ci-avant.

### III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 1er juin 2001, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 1er août 2001.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 7 août 2001.

Par ordonnance du 26 septembre 2001, la Cour a complété le siège par le juge E. Derycke.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Molenveld, ayant son siège social à 8760 Meulebeke, Zuid-Australiëstraat 42, par lettre recommandée à la poste le 28 août 2001;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 14 septembre 2001.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 5 octobre 2001.

Par ordonnance du 29 novembre 2001, la Cour a prorogé jusqu'au 1er juin 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 30 janvier 2002, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 19 février 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 31 janvier 2002.

A l'audience publique du 19 février 2002 :

- ont comparu :

. Me J. Vanden Branden *loco* Me R. Tournicourt, avocats au barreau de Bruxelles, pour la s.a. Molenveld;

. Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et L. François ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

#### IV. *En droit*

- A -

##### *En ce qui concerne la première question préjudicielle*

A.1. Les deux parties citent la jurisprudence de la Cour de cassation, en vertu de laquelle le dégrèvement d'un accroissement d'impôt qui est dû en vertu de l'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) en cas de non-déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte ne donne pas lieu à l'octroi d'intérêts moratoires, étant donné que l'accroissement d'impôt n'est pas un impôt au sens de l'article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, tel qu'il était en vigueur avant la modification opérée par la loi du 15 mars 1999.

Cela n'empêche pas, affirment-elles de concert, que des intérêts peuvent être alloués en vertu des dispositions de droit commun, c'est-à-dire soit l'article 1378 du Code civil, aux termes duquel s'il y a eu mauvaise foi de la part de celui qui a reçu un paiement indu, celui-ci est tenu de restituer des intérêts à partir du jour du paiement, soit l'article 1153 du même code, en vertu duquel les dommages et intérêts résultant du retard dans l'exécution d'obligations portant sur le paiement d'une somme d'argent consistent dans le paiement des intérêts légaux, en principe à compter à partir du jour de la sommation de payer.

A.2. En cas de non-paiement de l'accroissement d'impôt par le contribuable, ajoute la s.a. Molenveld, les sommes dues sont productives de plein droit, au profit du Trésor, d'un intérêt fixé à 0,8 p.c. par mois civil (article 414 du C.I.R. 1992, tel qu'il était en vigueur avant sa modification par la loi du 22 décembre 1998). Les accroissements d'impôt sont également visés.

Elle en déduit que l'article 418 du C.I.R. 1992, lu en combinaison avec l'article 414 du C.I.R. 1992, entraîne une différence de traitement entre l'Etat belge en tant que débiteur d'un accroissement d'impôt à restituer et le contribuable en tant que débiteur d'un accroissement d'impôt impayé. Pour recevoir des intérêts, l'Etat belge ne doit pas d'abord constituer le contribuable en demeure ni ne doit prouver la mauvaise foi de celui-ci. En outre, jusqu'au 1er janvier 1999, le taux des intérêts dus à l'Etat belge était supérieur au taux de l'intérêt légal qui peut être alloué au contribuable en vertu des articles 1153 et 1378 du Code civil, soit 7 p.c. sur base annuelle à partir du 1er septembre 1996.

A.3. Le Conseil des ministres conteste que les contribuables et l'autorité taxatrice soient comparables. Les droits et obligations d'une personne physique seraient fondamentalement différents de ceux de l'Etat belge, qui doit veiller à une perception effective et efficace des impôts.

A.4. Selon la s.a. Molenveld, ces catégories sont suffisamment comparables. Elle invoque à cet égard l'arrêt n° 32/96. L'Etat belge, dans le cadre de l'établissement de l'impôt, doit certes être considéré comme un créancier de droit public mais, au cours de la phase du recouvrement de l'impôt, les rapports entre l'Etat belge et le contribuable seraient plutôt de nature privée.

A.5. La s.a. Molenveld déduit de l'exposé des motifs de la loi du 27 juillet 1954 que le but était de traiter de manière égale le contribuable et l'Etat belge en allouant au premier des intérêts moratoires à chaque retenue, effectuée par l'Etat, de fonds revenant au contribuable.

A l'estime de la s.a. Molenveld, étant donné que les travaux préparatoires n'évoquent pas la différence de traitement en question, celle-ci ne peut être justifiée. Elle cite l'arrêt n° 74/95. L'article 418 du C.I.R. 1992, tel qu'il est interprété par la Cour de cassation, violerait par conséquent le principe constitutionnel d'égalité.

A.6. Le Conseil des ministres se conforme quant à lui à l'interprétation que la Cour de cassation a donnée à l'article 418 du C.I.R. 1992. En effet, l'administration doit appliquer la législation telle qu'elle a été interprétée par la jurisprudence.

Il estime que les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont pas violés, du fait que tous les contribuables qui réclament le remboursement d'impôts sont traités de la même manière. Un accroissement d'impôt ne serait par ailleurs pas un impôt mais une sanction administrative visant à assurer la perception correcte des impôts.

*En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle*

A.7. Depuis l'exercice d'imposition 1999, l'article 418 du C.I.R. 1992, tel qu'il a été modifié par la loi du 15 mars 1999, alloue automatiquement des intérêts moratoires au contribuable en cas de restitution d'un accroissement d'impôt.

La s.a. Molenveld considère que le principe d'égalité est violé en ce que le nouveau régime n'est pas applicable aux exercices d'imposition antérieurs. Si le tribunal devait par exemple ordonner le 1er septembre 2001 de restituer un accroissement d'impôt à deux contribuables, le premier pour l'exercice d'imposition 1998 et le second pour l'exercice d'imposition 1999, seul ce dernier recevrait automatiquement des intérêts moratoires par application de l'article 418 du C.I.R. 1992. Les travaux préparatoires ne justifient aucunement cet état de choses. En vertu de la jurisprudence de la Cour, les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés si une règle transitoire entraîne une différence de traitement insusceptible de justification objective et raisonnable. L'exercice d'imposition ne constituerait pas un critère de distinction pertinent pour octroyer le bénéfice de la réglementation nouvelle.

A.8. Le Conseil des ministres souligne que la question porte sur l'effet dans le temps de normes. La fixation de la date d'entrée en vigueur d'une règle et les éventuelles mesures transitoires qui l'accompagnent relèvent avant tout d'un choix politique qui est parfois fondé sur une mise en balance complexe d'intérêts. L'article 418 du C.I.R. 1992 a été adapté eu égard au nouveau contexte juridique, en particulier eu égard à la jurisprudence précitée de la Cour de cassation.

Le Conseil des ministres rappelle les principes essentiels en matière d'effet dans le temps d'une norme (l'article 2 du Code civil et, en matière d'impôt, l'article 108 de la loi du 4 août 1986) ainsi que la jurisprudence de la Cour y relative. Pour les impôts directs, les règles de droit ont en principe effet dès le commencement de la période imposable ou de l'exercice fiscal pour lesquels elles ont été fixées. Dans ce contexte, il n'est pas déraisonnable que la nouvelle règle entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1999. La modification législative a été adoptée au cours de l'année 1999, en sorte qu'elle s'applique, conformément aux principes en vigueur, à partir de l'exercice d'imposition 1999. Une date d'entrée en vigueur antérieure aurait en revanche pu être contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

- B -

*Les dispositions en cause*

B.1.1. L'article 418, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition sur lequel porte le litige devant le juge *a quo*, disposait :

« En cas de restitution d'impôts, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,8 p.c. par mois civil. »

B.1.2. Selon la Cour de cassation, un accroissement d'impôt dû, en vertu de l'article 444 du même code, en cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou

inexacte, n'est pas un impôt au sens de l'article 418, alinéa 1er, précité, du C.I.R. 1992 (Cass., 8 janvier 1993, *Pas.* 1993, p. 28).

B.1.3. Depuis les modifications réalisées par la loi du 22 décembre 1998 et par la loi du 15 mars 1999, l'article 418, alinéa 1er, dispose :

« En cas de remboursement d'impôts, de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives, un intérêt moratoire est alloué au taux de l'intérêt légal, calculé par mois civil. »

En vertu de l'article 97, alinéa 1er, premier tiret, de la loi du 15 mars 1999, cette disposition est applicable à partir de l'exercice d'imposition 1999.

B.2.1. Aux termes de l'article 1139 du Code civil, le débiteur est constitué en demeure par une sommation ou par autre acte équivalent (quand il ne l'est pas par l'effet de la convention). En vertu de l'article 1153 du même code, les dommages et intérêts résultant du retard dans l'exécution d'obligations qui portent sur le paiement d'une certaine somme, sauf les exceptions établies par la loi, consistent dans les intérêts légaux, dus à partir du jour de la sommation de payer. Aux termes de l'article 1378 du même code, celui qui a reçu un paiement indu, s'il y a eu mauvaise foi de sa part, est tenu de restituer tant le capital que les intérêts à partir du jour du paiement.

B.2.2. Le juge *a quo* estime que l'article 418 du C.I.R. 1992 n'est pas applicable aux remboursements d'accroissements d'impôt indus et que, par contre, les dispositions précitées du Code civil leur sont applicables.

*En ce qui concerne la première question préjudicielle*

B.3. Les dispositions précitées ont pour effet que le contribuable, avant la modification de l'article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, n'a droit à des intérêts moratoires en cas de restitution

d'un accroissement d'impôt que s'il met l'Etat en demeure sur la base du droit commun ou s'il prouve qu'il y a eu mauvaise foi de la part de l'Etat. La question revient à savoir si le contribuable est donc discriminé par rapport à l'Etat, qui, en cas de non-paiement des sommes dues au Trésor, a droit à des intérêts moratoires sans mise en demeure ou preuve de mauvaise foi, et ce en vertu de l'article 414 du C.I.R. 1992.

B.4.1. La question préjudicielle porte exclusivement sur la comparaison de la situation de l'Etat avec celle du contribuable, en tant que créanciers fiscaux. Elle ne porte nullement, comme semble le suggérer le Conseil des ministres, sur une comparaison entre les contribuables et l'autorité taxatrice dans l'ensemble de la réglementation fiscale.

B.4.2. Dans l'interprétation soumise à la Cour, la disposition litigieuse n'est pas applicable au contribuable en sa qualité de créancier dans le cadre de la restitution du montant de l'accroissement d'impôt après qu'il a été fait droit à une réclamation. Il se voit appliquer les règles de droit commun contenues dans les articles 1139 et 1153 ou dans l'article 1378 du Code civil. L'Etat bénéficie quant à lui, en sa qualité de créancier fiscal, des dispositions de l'article 414, § 1er, du C.I.R. 1992. En cas de non-paiement dans les délais prévus aux articles 412 et 413, les sommes dues produisent, au profit du Trésor, pour la durée du retard, des intérêts légaux, calculés par mois civil.

Cette différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir la qualité du créancier, qui est, dans un cas, l'Etat, lequel défend l'intérêt général, et dans l'autre, un particulier, lequel peut ne défendre qu'un intérêt personnel.

La différence de traitement n'est pas dénuée de justification raisonnable. En vue de sauvegarder les intérêts du Trésor et d'assurer une perception efficace des impôts, le législateur a pu estimer qu'il était nécessaire, eu égard au grand nombre de débiteurs fiscaux, de dispenser le fisc de la sommation visée à l'article 1153 du Code civil ou de la preuve visée à l'article 1378 du même code.

Bien qu'un autre système soit tout à fait envisageable - et que le législateur en ait explicitement instauré un dès l'exercice d'imposition 1999 -, l'on ne peut raisonnablement soutenir qu'il est injustifié qu'un contribuable qui veut voir préservés ses droits vis-à-vis du Trésor soit soumis au régime de droit commun du Code civil, dès lors qu'il peut ne veiller qu'à son intérêt personnel.

B.5. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

*En ce qui concerne la seconde question préjudicielle*

B.6. Depuis la modification de l'article 418 du C.I.R. 1992 par la loi du 15 mars 1999, les contribuables ont droit, à partir de l'exercice d'imposition 1999, à des intérêts moratoires en cas de restitution d'un accroissement indu d'impôt. La question vise à savoir si sont ainsi discriminés les contribuables qui obtiennent la restitution d'un accroissement indu d'impôt pour un exercice d'imposition antérieur.

B.7. En vue de traiter les contribuables de manière égale, il est objectivement et raisonnablement justifié que le législateur alloue des intérêts moratoires en cas de restitution d'un accroissement indu d'impôt à partir d'un exercice d'imposition déterminé et non à partir d'une date déterminée. En effet, ce dernier critère pourrait avoir pour effet que pour un même exercice d'imposition, en fonction du moment de la restitution, certains contribuables aient droit en vertu de l'article 418 du C.I.R. 1992 à des intérêts moratoires et d'autres non.

B.8. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992, avant sa modification par la loi du 15 mars 1999, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 28 mars 2002.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts