

Numéro du rôle : 2171
Arrêt n° 146/2002 du 15 octobre 2002

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle concernant l'article 275, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 88 et l'annexe III de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Mons.

La Cour d'arbitrage,

composée des juges L. François et M. Bossuyt, faisant fonction de présidents, et des juges P. Martens, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le juge L. François,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

### I. *Objet de la question préjudicielle*

Par jugement du 5 avril 2001 en cause de la s.p.r.l. Baudouin Boudart contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 8 mai 2001, le Tribunal de première instance de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions de la loi fiscale (article 275, § 2, du C.I.R. 92; article 88 et annexe III de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du C.I.R. 92, dispositions réglementaires confirmées, en ce qui concerne les revenus soumis au précompte professionnel en 1994, par la loi du 30 mars 1994, article 32; et annexe III du même arrêté d'exécution, introduite en ce qui concerne les revenus professionnels soumis au précompte professionnel en 1995, dans l'arrêté royal/C.I.R. 92 du 27 août 1993, par l'arrêté royal du 21 décembre 1994, dispositions réglementaires confirmées par la loi du 4 avril 1995, article 15; et les barèmes I et III de l'annexe III précitée, dont il a été fait application en l'espèce soumise au tribunal) qui déterminent forfaitairement le montant du précompte professionnel à verser au Trésor, c'est-à-dire sans qu'il puisse être tenu compte de diverses mesures fiscales réduisant l'impôt global du redevable en raison des particularités concrètes et durables de sa situation fiscale, violent-elles les articles 10 et 11 de la Constitution, eu égard au fait que les redevables du même impôt appartenant à une autre catégorie de contribuables peuvent, quant à eux, dans la détermination des versements anticipés qu'ils effectuent, prendre en considération l'ensemble des spécificités liées à leur situation fiscale personnelle, spécificités qui fondent des réductions d'impôt dans leur chef, et ne verser ainsi anticipativement aucune somme qui excède l'impôt qui sera réellement dû aux termes de l'enrôlement ? »

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

Devant le juge *a quo*, la s.p.r.l. Baudouin Boudart demande l'annulation de la décision par laquelle a été rejetée la réclamation qu'elle avait formée contre ses impositions au précompte professionnel pour les exercices fiscaux 1994 et 1995. Ces impositions avaient été enrôlées d'office à la suite du non-paiement spontané du précompte professionnel relatif à la rémunération du gérant rémunéré par la partie précitée, au motif que ce gérant était soumis à l'impôt des non-résidents.

Le juge *a quo* relève notamment que le calcul du précompte professionnel ignore l'incidence d'avantages fiscaux que le redevable peut revendiquer de façon durable, avec pour conséquence d'aboutir à un prélèvement très supérieur à l'impôt qui sera finalement dû, à l'inverse de ce qui se pratique en matière de versements anticipés. Il interroge en conséquence la Cour sur la compatibilité de diverses dispositions fiscales avec le principe d'égalité, sous l'angle de la différence de traitement précitée.

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

Par ordonnance du 8 mai 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.

Par ordonnances des 22 mai et 26 septembre 2001, la Cour a complété le siège respectivement par les juges J.-P. Snappe et E. Derycke.

Par ordonnance du 10 juillet 2001, le président en exercice a prorogé jusqu'au 15 septembre 2001 le délai pour introduire un mémoire.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 11 juillet 2001; l'ordonnance du 10 juillet 2001 a été notifiée par les mêmes lettres.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 27 juillet 2001.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire, par lettre recommandée à la poste le 14 septembre 2001.

Par ordonnances du 30 octobre 2001 et du 30 avril 2002, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 8 mai 2002 et 8 novembre 2002 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 3 juillet 2002, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 25 septembre 2002.

Cette ordonnance a été notifiée au Conseil des ministres ainsi qu'à son avocat, par lettres recommandées à la poste le 4 juillet 2002.

A l'audience publique du 25 septembre 2002 :

- a comparu Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Martens et E. Derycke ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- 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 -

##### *Position du Conseil des ministres*

A.1. Après avoir fait le relevé des textes en cause, selon que les revenus ont été payés ou attribués en 1994 ou 1995, le Conseil des ministres souligne le caractère très théorique de l'hypothèse retenue, à titre de comparaison, par le juge *a quo*, selon laquelle les contribuables soumis au régime des versements anticipés pourraient verser le montant exact de l'impôt qu'ils devront finalement. A cet égard, est en particulier soulignée la difficulté, pour ces contribuables, d'évaluer en cours d'année ce que sera finalement l'assiette imposable. Pour le Conseil des ministres, au contraire, tant ces contribuables que ceux soumis au précompte professionnel ne voient établie la base imposable qu'au cours de l'année qui suit la perception des revenus des diverses catégories.

A.2. Le Conseil des ministres expose ensuite que, en toute hypothèse, la différence de traitement en cause est objectivement et raisonnablement justifiée, les deux catégories de contribuables ne se trouvant pas dans la même situation.

Le système du précompte professionnel est une retenue à la source, à charge non du contribuable mais d'un tiers et qui présente un caractère obligatoire, lequel implique, selon le Conseil des ministres, l'existence de barèmes. Il relève en outre que cette perception par un tiers rend malaisée la prise en considération de toutes les particularités du contribuable. Selon le Conseil des ministres, ce système « diminue les possibilités de fraude et permet la perception de l'impôt au moment même où la matière imposable est recueillie ». Pour le contribuable, il permet, en outre, d'étaler l'effort fiscal sur toute la période de l'exercice fiscal.

Par contre, les versements anticipés sont des paiements faits par les contribuables eux-mêmes et qui présentent un caractère facultatif. Ce système tend à compenser l'absence de possibilité de retenues à la source par une majoration des impôts finalement dus, à défaut d'avoir fait des versements anticipés.

A.3. Le Conseil des ministres examine ensuite si l'application de barèmes forfaitaires, excluant en toute hypothèse la prise en compte de la situation personnelle du bénéficiaire des revenus, est raisonnablement justifiée.

Après avoir relevé que l'adoption d'un système généralisé de retenue à la source procède d'un choix délibéré du législateur, le Conseil des ministres allègue que, en considération de la pérennité et du caractère répétitif des revenus versés par les employeurs, le législateur a pu instaurer un système de barèmes qui corresponde le plus possible à l'impôt finalement dû par les bénéficiaires. Il relève en outre que ces barèmes intègrent certains éléments de la situation particulière des contribuables, telles les charges de famille. Le caractère aléatoire des revenus des indépendants rend par contre impossible un tel système.

Par ailleurs, le Conseil des ministres soutient que la qualification de « forfaitaires » donnée, par l'article 275, § 2, du C.I.R. 1992, aux barèmes que peut établir le Roi L'autorise à ne pas tenir compte, dans l'établissement de ces derniers, de tous les éléments propres à la situation personnelle des bénéficiaires des revenus.

Il est en outre relevé que la situation du contribuable peut évoluer en cours de période imposable, notamment, en fonction de certains éléments qui lui sont spécifiques, tels que le montant des frais professionnels.

Enfin, le Conseil des ministres souligne l'atteinte à la vie privée, dont le respect est garanti notamment par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, qu'impliquerait pour les contribuables l'obligation de communiquer à leur employeur, débiteur du précompte professionnel, des éléments tels que l'existence de contrats hypothécaires ou de polices d'assurance sur la vie. Une telle information aurait en outre pour conséquence « la mise en place d'un système administratif des plus compliqués », alors même que la Cour a validé, en matière fiscale, la pratique des catégories dites « simplificatrices ».

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 275, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé « C.I.R. 1992 »), sur l'article 88 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution de ce Code, confirmé, en ce qui concerne les revenus soumis au précompte professionnel, par la loi du 30 mars 1994, ainsi que sur l'annexe III à cet arrêté.

L'article 275 du C.I.R. 1992, dont seul le paragraphe 2 est en cause, dispose :

« § 1er. Le précompte professionnel est déterminé suivant les indications des barèmes établis par le Roi.

§ 2. Le Roi peut distinguer diverses catégories de contribuables. Pour chaque catégorie, les barèmes sont forfaitaires.

§ 3. Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent article. »

L'article 88 de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. 1992, confirmé par la loi du 30 mars 1994, dispose :

« Le montant du précompte professionnel dû à la source est déterminé conformément aux indications des barèmes et des règles d'application y relatives, qui figurent à l'annexe III. »

L'annexe III à laquelle se réfère cet article 88 est celle jointe respectivement, pour les revenus payés ou attribués en 1994, à l'arrêté royal du 30 décembre 1993 (confirmé par la loi précitée du 30 mars 1994) et, pour les revenus de 1995, l'annexe jointe à l'arrêté royal du 21 décembre 1994 (confirmé par la loi du 4 avril 1995), lesquels arrêtés modifient tous deux « en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92 ».

B.2. La différence de traitement soumise à la Cour est celle faite, par les dispositions en cause, entre les contribuables, selon qu'ils sont soumis au régime du précompte professionnel ou à celui des versements anticipés : alors que les premiers, en raison du caractère forfaitaire du précompte professionnel, ne peuvent voir prises en compte, dans le cadre de ce précompte, les particularités de leur situation fiscale qui sont de nature à réduire l'impôt global qu'ils devront, les contribuables soumis au régime des versements anticipés peuvent déterminer le montant de ceux-ci en fonction des particularités de leur situation fiscale.

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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 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.4. Le traitement différent des deux catégories de contribuables repose sur un critère objectif. Le précompte professionnel est une avance sur l'impôt, retenue à la source, perçue durant l'année même au cours de laquelle les revenus sont recueillis et calculée sur des revenus qui présentent une certaine stabilité. Le versement du précompte professionnel est obligatoire et est à charge de l'employeur du contribuable.

A l'inverse, les versements anticipés sont effectués, le plus souvent, par les contribuables qui perçoivent des revenus présentant un caractère aléatoire. Par ailleurs, ces versements anticipés sont facultatifs, même si ces contribuables sont incités à les faire pour échapper à la majoration d'impôt attachée au non-paiement, ou au paiement insuffisant, de ces versements.

B.5. En considération de ces caractéristiques différentes, il est pertinent de donner au précompte professionnel un caractère forfaitaire qui ne prend pas en considération la situation fiscale particulière du contribuable alors que le contribuable qui décide de faire des versements anticipés peut les calculer en tenant compte de sa situation personnelle.

Ce caractère forfaitaire trouve une justification supplémentaire dans le fait que, le précompte professionnel étant payé par l'employeur du contribuable et non par le contribuable lui-même, une éventuelle modulation du précompte professionnel en fonction des particularités de la situation fiscale des contribuables impliquerait la communication par ceux-ci, à leur employeur, d'éléments relevant du domaine de la vie privée.

B.6. Il y a lieu toutefois de vérifier si, par son caractère forfaitaire, la mesure n'a pas des effets disproportionnés et, en particulier, si les règles de calcul du précompte ne sont pas telles

qu'elles aboutiraient à la perception d'un précompte qui serait manifestement supérieur à l'impôt dû, alors que les règles de calcul du premier doivent être le plus proches possible des règles de calcul du second.

La Cour observe à cet égard que les annexes III jointes aux arrêtés royaux des 30 décembre 1993 et 21 décembre 1994, visés en B.1 *in fine*, prévoient, en leur chapitre Ier, section 2, des réductions de précompte professionnel en fonction, en particulier, de la situation de famille, des charges de famille, de la présence de personnes handicapées ou de l'existence d'une assurance-groupe. Le législateur a ainsi pris en considération, dans le calcul du précompte professionnel, un certain nombre de spécificités qui, à la fois, présentent une certaine stabilité et ont une incidence déterminante sur le montant de l'impôt finalement dû. Les règles de calcul du précompte professionnel ne peuvent être considérées comme ayant des effets disproportionnés, le législateur fiscal devant pouvoir faire usage, sous réserve d'une erreur manifeste d'appréciation qui n'est pas démontrée en l'espèce, de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation.

B.7. Il découle de ce qui précède que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 275, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 88 de l'arrêté royal du 27 août 1993, confirmé par la loi du 30 mars 1994 portant exécution du plan global en matière de fiscalité et, en ce qu'elle fixe forfaitairement le montant du précompte professionnel à verser au Trésor, l'annexe III, jointe à l'arrêté royal du 30 décembre 1993, confirmé par la loi précitée du 30 mars 1994, et à l'arrêté royal du 21 décembre 1994, confirmé par la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 15 octobre 2002.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

L. François