

Numéro du rôle : 2667
Arrêt n° 40/2004 du 17 mars 2004

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires et à l'article 11 de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 7 mars 2003 en cause de F. Gillion contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 14 mars 2003, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 [portant des dispositions fiscales et budgétaires] dans sa version originaire et la loi du 16 avril 1997 [portant diverses dispositions fiscales] qui abroge la cotisation spéciale prévue par cet article 42 ultérieurement modifié violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article 11 de la loi du 16 avril 1997 limite l'abrogation de la cotisation spéciale à celles dues à partir de l'exercice 1995 et à celles relatives aux exercices d'imposition 1990 à 1994 qui font l'objet d'une réclamation ou d'un recours en appel ou en cassation, à l'exclusion de celles que sont dues antérieurement à ces exercices d'imposition ? »

Des mémoires ont été introduits par :

- F. Gillion, demeurant à 1180 Bruxelles, Drève de Lorraine 25;
- le Conseil des ministres.

F. Gillion a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 17 décembre 2003 :

- ont comparu :
 - . Me F. Fogli *loco* Me M. Eloy, avocats au barreau de Bruxelles, pour F. Gillion;
 - . Me M. Bourmanne, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs L. François et M. Bossuyt ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

F. Gillion a assigné l'Etat belge devant le juge *a quo* en dommages-intérêts pour un montant égal à celui de cotisations spéciales sur les revenus mobiliers qu'il a payées pour les exercices d'imposition 1985 à 1990 et qui étaient dues en vertu de l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983. Il fait en effet valoir que cette disposition a été déclarée anticonstitutionnelle par l'arrêt n° 131/99 de la Cour.

Le juge *a quo* expose que l'inconstitutionnalité de l'article 42 a été constatée par deux arrêts, l'un portant sur la version originale de cette disposition (arrêt n° 131/99), l'autre sur sa version modifiée par la loi du 7 décembre 1988 (arrêt n° 74/95), et estime qu'il est donc inutile d'interroger à nouveau la Cour sur la distinction faite par cette disposition entre intérêts d'origine étrangère et intérêts d'origine belge, les arrêts précités s'étant prononcés sur cette question.

Le juge *a quo* constate par ailleurs que l'article 11 de la loi du 16 avril 1997 a abrogé l'article 42 avec effet à partir de l'exercice d'imposition 1995 ainsi que pour les cotisations spéciales relatives aux exercices d'imposition 1990 à 1994 qui font l'objet soit d'une réclamation soit d'un recours en appel ou en cassation sur lesquels il n'a pas encore été statué (disposition également censurée par l'arrêt n° 131/99 précité).

Il estime, sur le vu de l'arrêt n° 131/99, que la faute éventuelle de l'Etat belge ne concerne, pour les exercices d'imposition 1985 à 1989 inclus, que la partie des cotisations relative aux revenus compris entre 316.000 francs et 1.100.000 francs (soit entre 7.833,44 euros et 27.268,29 euros). Pour l'exercice 1990, il estime que l'arrêt n° 74/95 a constaté l'inconstitutionnalité de l'ensemble de l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983, modifié par l'article 38 de la loi du 7 décembre 1988, et que, par conséquent, la faute de l'Etat belge concerne, pour cet exercice, la totalité de la cotisation; cette faute consiste à avoir introduit et maintenu l'article 11, alinéa 3, de la loi du 16 avril 1997 dans l'ordre juridique belge en dépit de son caractère discriminatoire.

Il constate que l'Etat belge renonce d'ailleurs à invoquer l'article 11 pour l'exercice 1990 et ne s'explique pas quant à l'éventuelle application de cet article pour les exercices antérieurs.

Le demandeur ayant souhaité, subsidiairement, que la Cour soit interrogée sur la conformité de l'article 11 de la loi du 16 avril 1997 aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il limite l'abrogation de la cotisation spéciale aux cotisations spéciales dues à partir de l'exercice d'imposition 1995 et aux cotisations relatives aux exercices d'imposition 1990 à 1994 qui font l'objet d'une réclamation ou d'un recours en appel ou en cassation, à l'exclusion de celles qui sont dues antérieurement à ces exercices d'imposition, le juge *a quo* a adressé à la Cour la question reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. F. Gillion expose qu'il a cité l'Etat belge en responsabilité à la suite des arrêts n°s 74/95 et 131/99. Le Tribunal de première instance de Bruxelles a fait droit à sa demande en ce qui concerne la cotisation relative à l'exercice 1990 et a adressé la question préjudicielle en cause avant de statuer sur les exercices antérieurs.

A.1.2. Il fait valoir que l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 a, dans sa version initiale et dans la version modifiée, été censuré par la Cour, qui a jugé discriminatoire que les revenus de valeurs mobilières étrangères, de créances sur l'étranger, de sommes déposées à l'étranger, ne soient pas pris en compte pour le calcul de la cotisation spéciale litigieuse, à la différence des revenus mobiliers de même nature mais de source belge.

A.1.3. Il soutient que l'article 11 de la loi du 16 avril 1997 est également discriminatoire, comme l'a dit la doctrine, en ce qu'il n'étend pas le bénéfice de l'abrogation de l'article 42 aux contribuables ayant payé des cotisations pour les exercices antérieurs à 1990. Dès lors que la Cour a confirmé, dans son arrêt n° 131/99, que l'article 42 renfermait la même discrimination dans sa version originale, il serait discriminatoire que l'article 11 de la loi du 16 avril 1997 soit interprété comme excluant du bénéfice de ce constat d'inconstitutionnalité les contribuables ayant acquitté la cotisation litigieuse dès l'entrée en vigueur de l'article 42 dans cette version (soit au cours des exercices 1985 à 1989).

A.2.1.1. Le Conseil des ministres estime que la question, en tant qu'elle porte sur l'article 11 de la loi du 16 avril 1997 et en tant qu'elle vise des exercices d'imposition antérieurs à 1990, n'appelle pas de réponse puisque, le champ d'application dudit article 11 étant circonscrit aux exercices d'imposition 1990 à 1994 (pour les litiges pendants) et 1995 et suivants, cette question ne vise d'autre situation discriminatoire que celle qui a fait l'objet de l'arrêt n° 131/99 et reflète une lecture erronée de cet article 11 : on n'aperçoit en effet pas comment le champ d'application dans le temps d'une mesure abrogatoire pourrait s'étendre au-delà de l'entrée en vigueur de la mesure abrogée, de telle sorte que la question posée ne peut rien apporter à la solution du litige pendant devant le juge *a quo*.

A tout le moins, la question posée appelle une réponse négative, la prétendue discrimination présentant une justification, essentiellement d'ordre budgétaire.

A.2.1.2. F. Gillion répond que cette lecture de la question est tronquée et incomplète puisque c'est la comparaison de l'article 11 de la loi de 1997 avec l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 - tous deux jugés discriminatoires - qui est soumise à la Cour : cette lecture serait elle-même discriminatoire si les requérants ayant supporté la cotisation en cause pour les années 1985 à 1989 se voyaient refuser le remboursement.

A.2.2. Le Conseil des ministres expose que, l'arrêt n° 74/95 n'ayant jugé l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 qu'en tant qu'il s'appliquait aux exercices 1990 à 1994, l'article 11 de la loi de 1997 n'a pas visé les exercices antérieurs, comme l'a relevé l'arrêt n° 131/99. La Cour a ainsi soit déjà estimé qu'il n'y avait pas lieu de répondre à la présente question parce qu'elle ne présentait pas d'utilité pour la solution du litige pendant devant le juge *a quo*, soit, le cas échéant, déjà répondu à la question qui lui est aujourd'hui soumise par la négative en fonction notamment de la motivation de l'arrêt n° 131/99, de telle sorte qu'en tout état de cause la loi du 16 avril 1997 ne peut avoir violé les articles 10 et 11 de la Constitution en excluant de l'abrogation décidée les exercices d'imposition antérieurs à l'exercice d'imposition 1990, puisque, précisément, ladite loi n'a pas considéré et n'avait pas à prendre en considération les cotisations afférentes à ces exercices antérieurs mais s'attachait à remédier à la discrimination censurée par la Cour pour les exercices postérieurs.

Le Conseil des ministres relève à cet égard que la règle selon laquelle la loi ne dispose en principe que pour l'avenir est d'autant plus vraie en matière fiscale que, dans ce domaine, la loi, *a priori*, ne s'applique pas aux situations achevées. En l'espèce, la loi a rétroagi, le législateur ayant conféré à une mesure abrogatoire un effet immédiat pour tous les cas dans lesquels la situation fiscale n'est pas définitivement acquise.

A.2.3.1. Le législateur ne pouvait enfin se permettre, selon le Conseil des ministres, de rembourser toutes les cotisations spéciales depuis l'instauration de la cotisation en cause. L'appréciation du caractère raisonnable d'une disposition suppose qu'il soit tenu compte du coût de son application. Les cotisations qu'il aurait fallu rembourser pour les exercices en cause s'élèvent à 1.414,4 millions de francs (35,06 millions d'euros). Compte tenu de l'impact budgétaire défavorable, le législateur ne pouvait raisonnablement envisager un tel remboursement.

A.2.3.2. F. Gillion répond que cette justification budgétaire est insuffisante, l'importance des montants devant être relativisée, exercice par exercice, au regard du budget de l'Etat. Il est permis de douter qu'un remboursement de cotisations compris entre 233.000.000 francs (5.775.919,13 euros) et 399.000.000 francs (9.890.951,64 euros) par exercice puisse raisonnablement justifier la discrimination alléguée, au regard du budget global de l'Etat.

Le coût de l'application d'une mesure, argument certes pris en compte par la Cour, mais dans un autre contexte, ne suffit pas davantage à justifier que certains contribuables sont privés du remboursement de cotisations illégales : l'on ne peut évidemment admettre que plus une cotisation illégale serait élevée, plus il serait justifié d'en refuser le remboursement.

- B -

B.1.1. L'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires, abrogé par l'article 9 de la loi du 16 avril 1997, établissait une cotisation spéciale assimilée à l'impôt des personnes physiques à charge des contribuables, assujettis à cet impôt, dont le montant net des revenus de capitaux et biens mobiliers visés à l'article 11 du Code des impôts sur les revenus, majoré du montant net des revenus divers visés à l'article 67, 4° à 6°, du même Code, excède 1.110.000 francs (article 42, § 1er, alinéa 1er). Selon les tranches de revenus, la cotisation était de 27 à 47 p.c. (article 42, § 1er, alinéa 2).

L'article 42, § 1er, alinéa 3, prévoyait également que les revenus de toutes créances et prêts et de dépôts d'argent visés à l'article 11, 1° à 3° et 7°, du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.) étaient en outre imposables lorsque leur montant net excède 316.000 francs (article 42, § 1er, alinéa 3). Selon les tranches de revenus, la cotisation s'élevait à 20 ou 23 p.c. Cette disposition ne visait pas les revenus de valeurs mobilières étrangères, de créances sur l'étranger et de sommes d'argent déposées à l'étranger puisqu'elle ne renvoyait pas au 4° de l'article 11 du Code des impôts sur les revenus.

B.1.2. L'article 42 fut modifié par l'article 38 de la loi du 7 décembre 1988, notamment pour faire échapper les dividendes à la cotisation spéciale.

Cet article 42 fut, sur question préjudicielle, censuré par la Cour dans ses arrêts n° 74/95 du 9 novembre 1995 et n° 131/99 du 7 décembre 1999 en raison de ce que la cotisation en cause frappait certains revenus mobiliers lorsqu'ils étaient d'origine belge et ne les frappait pas lorsqu'ils étaient d'origine étrangère : l'arrêt n° 74/95 portait sur les exercices 1990 à 1994 (article 42, modifié par la loi du 7 décembre 1988) et l'arrêt n° 131/99 sur les exercices 1984 à 1989 (article 42, dans sa rédaction initiale).

B.1.3. L'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 a été abrogé par l'article 9 de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales. L'article 11 de cette loi dispose, en ses alinéas 2, 3 et 4 :

« L'article 9 produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 1995.

Cet article est également applicable aux cotisations spéciales relatives aux exercices d'imposition 1990 à 1994 qui font l'objet soit d'une réclamation introduite dans les formes et délais visés à l'article 272 du Code des impôts sur les revenus ou à l'article 371 du Code des impôts sur les revenus 1992, soit d'un recours en appel ou en cassation sur lesquels il n'a pas encore été statué à la date de publication de la présente loi au *Moniteur belge*.

Aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution d'impôt accordée à la suite du dégrèvement des impositions établies conformément à l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires, tel qu'il existait avant son abrogation par la présente loi. »

Sur question préjudicielle, l'arrêt n° 131/99 a jugé cette disposition contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, pour les exercices d'imposition 1990 à 1994, elle limite l'abrogation de la cotisation spéciale à celles qui font l'objet d'une réclamation ou d'un recours en appel ou en cassation.

B.2.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 dans sa version originaire et la loi du 16 avril 1997 qui abroge la cotisation spéciale prévue par cet article 42 ultérieurement modifié violent les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'article 11 de la loi du 16 avril 1997 limite l'abrogation de la cotisation spéciale aux cotisations dues à partir de l'exercice d'imposition 1995 et à celles relatives aux exercices d'imposition 1990 à 1994 qui font l'objet d'une réclamation ou d'un recours en appel ou en cassation, à l'exclusion de celles qui sont dues antérieurement à ces exercices d'imposition.

B.2.2. Cette différence de traitement résulte de l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 et des alinéas 2 et 3 précités de l'article 11 de la loi du 16 avril 1997. La Cour limite son examen à ces dispositions.

B.2.3. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la question appelle une réponse en tant qu'elle porte sur les dispositions précitées de l'article 11 et en tant qu'elle vise des exercices d'imposition antérieurs à 1990 : c'est en effet la combinaison de ces dispositions et de l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 qui aboutit à créer la différence de traitement exposée en B.2.1.

B.3.1. Les travaux préparatoires de l'article 11 précité indiquent que cette disposition procède du souci du législateur de se conformer à l'arrêt n° 74/95 rendu par la Cour le 9 novembre 1995 (*Doc. parl.*, Chambre, 1996-1997, n° 885/1, p. 3, et n° 885/3, p. 2).

Jugeant impossible de se conformer à cet arrêt en imposant également les revenus mobiliers d'origine étrangère, au motif que les services fiscaux des autres Etats refuseraient de prêter leur concours à cet effet (*ibid.*, n° 885/3, p. 5), le Gouvernement opta pour une suppression de la cotisation en cause; toutefois, eu égard aux recettes élevées obtenues au cours des premiers exercices d'imposition, le souci de sauvegarder les intérêts du Trésor en limitant les conséquences financières de l'arrêt précité fut invoqué pour ne pas permettre la réouverture des délais de réclamation (*ibid.*, pp. 3 à 5, 8 et 9) : il s'agissait « d'abroger les cotisations afférentes à des exercices d'imposition 1990 à 1994, faisant l'objet de litiges » (*ibid.*, p. 9). Le rapport en commission de la Chambre des représentants indique par ailleurs :

« Le ministre met en garde contre le fait que si les délais de réclamation étaient rouverts, l'Etat devrait probablement rembourser la totalité des recettes que cette cotisation a générées depuis 1985, ce qui coûterait fort cher au Trésor. Il s'agit en outre de contribuables disposant de revenus mobiliers très élevés.

Il précise [...] que le gouvernement a d'abord tenté de se conformer à l'arrêt de la Cour d'arbitrage en imposant également les revenus mobiliers d'origine étrangère. Cela s'est toutefois avéré impossible, étant donné que les services fiscaux des autres Etats membres européens n'ont pas voulu prêter leur concours à cet effet.

Le produit de cette cotisation s'amenuise en outre très rapidement. Il a donc finalement été décidé de la supprimer. Il est toutefois exclu de rembourser aux contribuables le produit de cette cotisation afférent aux années 1984 à 1993. » (*ibid.*, p. 5)

B.3.2. Dans l'arrêt n° 74/95 auquel le législateur a entendu se conformer, la Cour avait répondu à une question préjudicielle relative à l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983, modifié par la loi du 7 décembre 1988 et tel qu'il était applicable à partir de l'exercice d'imposition 1990.

B.3.3. Pour les exercices d'imposition antérieurs, une autre réglementation était applicable, à savoir la version originale de l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983.

Alors que le régime en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1990 prenait en compte les intérêts d'origine belge mais non les intérêts d'origine étrangère, l'ancienne version ne limitait pas l'imposition aux intérêts d'origine belge mais opérait une distinction entre les intérêts d'origine belge, d'une part, et les revenus mobiliers d'origine étrangère, d'autre part, en les taxant différemment.

B.3.4. Lorsque le législateur supprime une mesure parce que la Cour a jugé que celle-ci était inconstitutionnelle, il est clair que cette suppression ne remonte pas au-delà de la date de l'entrée en vigueur de la norme en cause.

Le fait que dans l'arrêt n° 74/95 la Cour ait jugé inconstitutionnelle la réglementation qui était applicable à partir de l'exercice d'imposition 1990 n'implique pas que cette inconstitutionnalité s'étendît également à la réglementation antérieure, laquelle n'était pas contestée devant la Cour au moment de l'élaboration de la loi du 16 avril 1997.

B.3.5. Cette loi a mis fin à la discrimination constatée par la Cour dans l'arrêt n° 74/95, en supprimant la cotisation contestée.

Le législateur aurait également pu mettre fin au traitement discriminatoire en taxant de manière identique les revenus mobiliers d'origine nationale et étrangère. Comme il est dit en B.3.1, cette voie n'a pas paru efficace parce que les services fiscaux des autres Etats n'auraient pas prêté leur concours.

B.4. Dans de telles circonstances, et compte tenu des difficultés administratives et budgétaires qu'eût entraînées un rétablissement de la situation pour les exercices d'imposition 1984 à 1989, auxquels une autre réglementation était applicable, il n'est pas déraisonnable que le législateur n'ait pas entendu revenir sur ces exercices.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 11, alinéas 2 et 3, de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales ne viole 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 17 mars 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior