

Numéro du rôle : 2878
Arrêt n° 212/2004 du 21 décembre 2004

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Snappe 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 arrêt du 11 décembre 2003 en cause de N. Israël contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 19 décembre 2003, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lorsque cette disposition est interprétée de la sorte qu'elle prive rétroactivement sans aucune justification une catégorie de contribuables ayant déjà introduit une réclamation au jour de son entrée en vigueur, d'intérêts moratoires qui leur étaient dus en vertu du C.I.R. 1992 ? »

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- N. Israël, demeurant à 1180 Bruxelles, rue Lincoln 5;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 21 octobre 2004 :

- ont comparu :
- . Me M. Baltus, avocat au barreau de Bruxelles, pour N. Israël;
- . Me M. Bourmanne, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke 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*

N. Israël a été soumis pour les exercices d'imposition 1992 à 1994 à la « cotisation spéciale sur les revenus mobiliers », due en vertu de l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires, modifié par la loi du 7 décembre 1988.

Se fondant sur l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 74/95 du 9 novembre 1995, qui constate sur question préjudicielle l'inconstitutionnalité de l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983, N. Israël a introduit en 1996, d'une part, une réclamation contre la cotisation de l'exercice 1994, et, d'autre part, une demande de dégrèvement d'office pour les cotisations des exercices 1992 et 1993, en invoquant que l'arrêt précité constituait un « fait nouveau » au sens de l'article 376, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), établissant l'absence de base légale des cotisations perçues.

Considérant que l'arrêt précité de la Cour d'arbitrage ne constituait pas un fait nouveau au sens de l'article 376, § 1er, du C.I.R. 1992, le directeur régional des contributions a déclaré la demande irrecevable pour les exercices 1992 et 1993. Il a par contre accordé un dégrèvement de la cotisation pour l'exercice 1994, mais a refusé cependant d'octroyer des intérêts moratoires, en se fondant sur l'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales.

N. Israël a introduit un recours contre cette décision devant la Cour d'appel de Bruxelles.

L'administration admettant que l'arrêt n° 74/95 de la Cour d'arbitrage constituait un fait nouveau en ce qui concerne les exercices 1992 et 1993, la Cour d'appel a ordonné le dégrèvement des cotisations établies pour ces exercices.

L'administration contestant cependant la déduction des intérêts moratoires en se fondant sur l'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997, le requérant devant le juge *a quo* a soutenu qu'interpréter cette disposition comme s'appliquant aux réclamations et demandes de dégrèvement introduites avant son entrée en vigueur le privait rétroactivement et sans justification d'un droit définitivement acquis aux intérêts moratoires.

Comme l'octroi d'intérêts moratoires fiscaux est plus avantageux pour le contribuable que l'octroi d'intérêts civils, la Cour d'appel a adressé à la Cour d'arbitrage la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. N. Israël expose qu'ayant introduit sa réclamation et sa demande de dégrèvements d'office avant l'entrée en vigueur de l'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997, il aurait, si le directeur des contributions avait statué immédiatement sur ses demandes, obtenu des intérêts moratoires fiscaux. Il estime que l'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997 le prive donc rétroactivement, sans aucune circonstance particulière susceptible de justifier l'effet rétroactif de cette mesure, du droit définitivement acquis aux intérêts moratoires qui lui auraient été octroyés dans le régime antérieur et qu'il doit dès lors être répondu par l'affirmative à la question préjudicielle posée par la Cour d'appel.

A.2.1. Le Conseil des ministres rappelle que la loi du 16 avril 1997 a abrogé l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 en vue de se conformer au constat d'inconstitutionnalité contenu dans l'arrêt n° 74/95 de la Cour d'arbitrage, rendu sur question préjudicielle. L'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997 procède du même souci de se conformer à l'arrêt n° 74/95, tout en limitant les conséquences financières, dans un souci de sauvegarde des intérêts du Trésor. Or, le caractère raisonnable d'un texte doit s'apprécier compte tenu de son coût d'application.

A.2.2. Le Conseil des ministres remarque que le législateur a fait rétroagir l'abrogation de l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 à l'exercice d'imposition 1995 et aux litiges pendants relatifs aux exercices d'imposition 1990 à 1994, et qu'en faisant coïncider le champ d'application dans le temps de la disposition interdisant d'allouer des intérêts moratoires avec celui de la disposition abrogatoire, le législateur évite ainsi une nouvelle discrimination : s'il n'avait pas donné un effet rétroactif à cette interdiction d'intérêts moratoires pour les exercices 1990 à 1994, certains cotisants auraient obtenu le remboursement de la cotisation avec des intérêts moratoires (exercices 1990 à 1994), tandis que d'autres auraient seulement obtenu le remboursement de la cotisation, sans intérêts moratoires (exercices postérieurs à 1994).

Il en résulte que les sacrifices que peut justifier la sauvegarde des intérêts du Trésor sont répartis d'une manière qui n'est pas discriminatoire et que « c'est en effet à défaut de caractère rétroactif » que la disposition aurait été discriminatoire « si elle avait réservé l'octroi d'intérêts moratoires aux seuls 'contribuables ayant déjà introduit une réclamation' [...] ».

A.3.1. N. Israël répond que si le simple souci de « sauvegarder les intérêts du Trésor » pouvait justifier des lois fiscales rétroactives, le principe de la non-rétroactivité des lois ne s'appliquerait jamais en matière fiscale.

C'est dans l'arrêt n° 74/95 que les contribuables trouvaient, dès son prononcé le 9 novembre 1995, un fondement à leurs demandes de dégrèvement de la cotisation spéciale, de telle sorte qu'en abrogeant l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983, la loi du 16 avril 1997 n'ajoute rien aux droits acquis des contribuables; la décision de renvoi ne se fonde d'ailleurs pas sur cette loi pour accorder le dégrèvement.

A.3.2. Le coût « administratif » de l'application de la loi, évoqué dans l'arrêt n° 20/91 auquel le Conseil des ministres se réfère, concernait le coût engendré par la perception de l'impôt si le législateur multipliait les catégories de redevables pour leur appliquer des régimes différents, et n'a que des rapports très lointains avec l'affaire en cause.

Si un rapprochement plus adéquat pourrait être opéré avec l'arrêt n° 36/90 du 22 novembre 1990, qui admet, dans des circonstances très particulières, une dérogation au principe de non-rétroactivité des lois, l'affaire *in casu* s'en écarte fondamentalement. Tout d'abord, elle concerne le remboursement des cotisations illégalement établies, sans que celui qui doit effectuer le versement s'en trouve appauvri, puisqu'il se limite à rembourser ce qu'il a indûment perçu. En outre, contrairement aux dommages qui pouvaient être réclamés pour les accidents survenus pendant une période de trente ans, le remboursement de la cotisation ne peut s'effectuer que pour les périodes où les délais de recours ne sont pas expirés, de telle sorte qu'en pratique, seuls les exercices d'imposition 1991 à 1995 sont susceptibles de faire l'objet d'une demande de remboursement. Enfin, le Conseil des ministres ne produit aucune statistique relative à l'enrôlement des cotisations spéciales pour les exercices 1991 à 1995 et ne démontre pas que les conséquences seraient extrêmement importantes pour les finances de l'Etat en l'absence d'effet rétroactif de la disposition en cause. Les décaissements à opérer par l'Etat ne doivent donc pas s'élever à des montants tels qu'ils justifieraient une dérogation au principe général de non-rétroactivité des lois.

A.4.1. Le Conseil des ministres répond que c'est en vue de mettre tous les recours administratifs sur un pied d'égalité que le directeur régional des contributions n'a pas statué immédiatement après le dépôt de la réclamation et de la demande de dégrèvement d'office du requérant, vu que l'administration avait été, suite à l'arrêt n° 74/95, chargée de soumettre au ministre des Finances les mesures légales et réglementaires nécessaires afin de mettre fin à la discrimination constatée.

A.4.2. En outre, seule la réclamation et non la demande de dégrèvement d'office aurait pu à l'époque autoriser l'octroi d'intérêts moratoires. Par ailleurs, le fait que les demandes de N. Israël soient fondées sur l'article 366 du C.I.R. 1992 ou sur l'article 376 du C.I.R. 1992 importe peu, en présence de l'article 11, alinéa 4, législation fiscale spécifique et d'ordre public qui est d'application.

A.4.3. Le souci de sauvegarder les intérêts du Trésor en limitant les conséquences financières non négligeables de l'arrêt n° 74/95 constitue une circonstance particulière justifiant qu'une certaine rétroactivité affecte aussi bien le remboursement des cotisations que l'octroi prohibé d'intérêts. Il existe dès lors un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens utilisés et le but visé, de telle sorte que le principe d'égalité ne peut être tenu pour violé.

- B -

Quant à la disposition en cause

B.1.1. La Cour est interrogée sur l'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales, relatif notamment à l'article 9 de la même loi, qui abroge l'article 42 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires.

B.1.2. Cet article 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. 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.1.3. 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.1.4. 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.

Quant au fond

B.2. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, s'il est interprété comme privant rétroactivement et sans justification les contribuables ayant introduit une réclamation avant son entrée en vigueur des intérêts moratoires qui leur étaient dus en vertu du C.I.R. 1992.

B.3.1. L'article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 (ancien article 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964) dispose :

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

Cette disposition a pour origine l'article 20 de la loi du 28 février 1924 modifiant la législation en matière d'impôts sur les revenus (*Moniteur belge*, 2 mars 1924). Ce texte fut repris à l'article 74 de l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948 portant coordination des lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus (*Moniteur belge*, 21 janvier 1948).

B.3.2. L'allocation d'intérêts moratoires en cas de restitution d'impôts (article 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964) a été motivée par un souci d'équité :

« La perception des intérêts de retard repose sur la considération qu'il est équitable d'exiger une réparation civile, consistant en la récupération d'un profit que le redevable retire de la détention de fonds revenant de droit à l'Etat. [...] Par identité de motifs, il n'est que juste d'accorder des intérêts moratoires aux contribuables, chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé, même dans le cas où la restitution est la conséquence d'une erreur imputable au contribuable. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 277, pp. 9 et 10)

B.4.1. 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) et n'allouer aucun intérêt moratoire prévu dans le Code des impôts sur les revenus (*ibid.*, pp. 4, 5 et 9). Le ministre des Finances fit observer par ailleurs que les contribuables intéressés étaient des contribuables disposant de revenus mobiliers très élevés (*ibid.*, p. 5).

B.4.2. Par la législation qui a fait l'objet de l'arrêt n° 74/95, le législateur entendait établir une taxation supplémentaire sur les revenus du capital dépassant un certain montant, dans le but d'équilibrer la taxation entre les revenus du travail et les revenus du capital.

La Cour a conclu à une discrimination en faisant une comparaison entre les titulaires de revenus d'origine belge et d'origine étrangère, sans remettre en cause – et d'ailleurs sans que fût critiqué – le principe même de cette taxation.

B.4.3. Bien qu'il ressortît de l'arrêt n° 74/95 que le respect du principe d'égalité ne s'opposait pas au principe de la cotisation litigieuse mais uniquement à la différence de traitement entre contribuables soumis à la cotisation selon l'origine, belge ou étrangère, des revenus, le législateur estima ne pas pouvoir taxer également ces deux catégories de contribuables, en raison de l'impossibilité d'obtenir le concours des services fiscaux d'autres Etats. Il opta donc pour une suppression de la cotisation en cause, choisissant ainsi la solution la plus favorable aux contribuables concernés.

B.4.4. La Cour ayant été interrogée par un jugement du 5 janvier 1995 sur la constitutionnalité de dispositions législatives adoptées en 1983 et en 1988, le rétablissement de la constitutionnalité posait un problème de rétroactivité qui donna lieu aux mesures examinées par la Cour dans ses arrêts précités n^{os} 131/99 et 40/2004. Dans chacun de ces arrêts, la Cour effectua une comparaison entre différentes catégories de contribuables soumis à la cotisation litigieuse.

B.4.5. Dans la présente affaire, la Cour n'est plus invitée à faire une comparaison entre des catégories de contribuables, soit en ce qui concerne le niveau de leurs revenus, soit en ce qu'ils sont, les uns soumis à une cotisation, les autres dispensés de la payer, soit en ce qu'il

existerait des différences de traitement entre les personnes soumises à la cotisation litigieuse en ce qui concerne leur droit au remboursement de celle-ci.

Il ressort des motifs de l'arrêt de renvoi que la question préjudicielle invite à comparer les personnes qui ont introduit, à propos de la cotisation spéciale, des réclamations et demandes de dégrèvement d'office, avant l'entrée en vigueur de la loi du 16 avril 1997, à « tous les autres contribuables ayant un droit acquis à la restitution d'impôts indûment perçus ».

B.4.6. Dans l'exercice du contrôle qu'elle effectue, au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, la Cour doit examiner si une catégorie de personnes est traitée de manière discriminatoire par rapport à une autre catégorie de personnes qui lui est comparable.

B.4.7. La catégorie des personnes à laquelle appartient le requérant devant le juge *a quo* se trouve, à la suite des évolutions successives qu'a connues la matière de la cotisation spéciale telles qu'elles sont résumées en B.1.1 à B.1.4, dans une situation tout à fait particulière par rapport « à tous les autres contribuables ayant un droit acquis à la restitution d'impôts indûment perçus ».

B.4.8. Les arrêts rendus par la Cour, l'effet rétroactif qui s'y attache spécialement lorsqu'elle est interrogée au sujet d'une mesure fiscale appliquée depuis plus de dix ans, la balance qu'a dû faire le législateur entre les intérêts des contribuables en cause et l'intérêt général, enfin les mesures qu'il a prises pour atteindre ce résultat, tous ces éléments ne permettent pas de considérer que la catégorie de contribuables concernés par ces arrêts et ces mesures puisse être utilement comparée à la généralité des contribuables qui ont une créance de répétition d'indu envers l'Etat.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 11, alinéa 4, de la loi du 16 avril 1997 portant diverses dispositions fiscales ne viole pas les articles 10, 11 et 172 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 21 décembre 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior