

Numéro du rôle : 5573
Arrêt n° 175/2013 du 19 décembre 2013

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 4 février 2013 en cause de Richard Balaes contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 février 2013, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 171, 6°, 2ème tiret, du C.I.R./92 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il ne vise que les profits payés par une autorité publique à l'exclusion de ceux payés par des particuliers lorsqu'il s'agit de profits se rapportant à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé postérieurement en une seule fois ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Richard Balaes, demeurant à 4020 Liège, Quai Mativa 34;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 23 octobre 2013 :

- ont comparu :

. Me C. Verscheure *loco* Me L. Orban, avocats au barreau de Liège, pour Richard Balaes;

. Me I. Tasset, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs P. Nihoul et E. De Groot 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Richard Balaes conteste devant le Tribunal de première instance de Liège la cotisation à l'impôt des personnes physiques enrôlée à sa charge pour l'exercice d'imposition 2008. Il revendique l'application de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), alors que l'administration estime que les conditions posées pour l'application de cette disposition ne sont pas remplies.

Le litige concerne une somme de trente mille euros qui, selon le requérant, devrait être taxée séparément, dès lors qu'elle ne représente pas des revenus de l'exercice en cours, mais rémunère des services rendus comme avocat dans le cadre d'un litige qui a duré dix-sept ans. L'administration estime qu'il était loisible au requérant d'obtenir le paiement de provisions pour remédier à l'inconvénient d'un paiement n'intervenant qu'en fin de dossier, surtout que la fixation et l'échéancier des paiements dépendent de la seule volonté des parties.

Après avoir pris en compte les arrêts n^{os} 36/2004 du 10 mars 2004 et 38/2005 du 16 février 2005, le Tribunal estime qu'il n'est pas sans intérêt pour la solution du litige de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle concernant la discrimination invoquée par le requérant à l'intérieur de la catégorie des titulaires de professions libérales entre ceux qui perçoivent des honoraires d'une autorité publique et ceux qui perçoivent des honoraires d'autres débiteurs, notamment, des particuliers.

Le Tribunal estime qu'il convient dès lors d'interroger la Cour constitutionnelle sur la compatibilité de l'article 171, 6^o, du CIR 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que, lorsque des profits visés à l'article 23, § 1er, 2^o, se rapportent à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à douze mois et que leur montant n'a pas été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé par la suite en une seule fois, seuls ceux payés par une autorité publique bénéficient d'un régime de taxation dérogatoire.

III. *En droit*

- A -

Position de Richard Balaes

A.1.1. Richard Balaes relève tout d'abord qu'il n'est pas contestable que la faveur de la taxation distincte prévue par la disposition en cause est réservée aux honoraires d'avocat qui sont payés par une autorité publique. Il n'a donc pas pu bénéficier de cette faveur puisque les honoraires litigieux ont été payés par un particulier.

A.1.2. Richard Balaes rappelle ensuite que la Cour constitutionnelle s'est déjà prononcée sur la disposition en cause par ses arrêts n^{os} 185/2002 du 11 décembre 2002, 36/2004 du 10 mars 2004 et 38/2005 du 16 février 2005. La question préjudicielle posée dans la présente affaire n'a cependant pas été envisagée ni tranchée par la Cour.

Richard Balaes estime qu'on n'aperçoit pas en l'état actuel des choses pour quelle raison la disposition en cause limite le bénéfice de la taxation distincte aux honoraires payés par une autorité publique. Au contraire, lorsqu'on analyse l'objectif de cette disposition ainsi que le contexte dans lequel elle s'insère, la limite posée paraît clairement discriminatoire. La disposition en cause a été insérée dans le Code des impôts sur les revenus par la loi du 4 août 1978 de réorientation économique. Lors des travaux préparatoires de cette loi, le ministre des Finances a affirmé que le régime ne peut être appliqué aux honoraires privés car la règle reste toujours l'annualité de l'impôt et qu'en outre, dans le secteur privé, il est loisible de régler les paiements en fonction de la fourniture des prestations et des intérêts des deux parties. Richard Balaes estime que cette explication ne peut justifier la discrimination en cause. Il n'aperçoit pas en quoi la règle de l'annualité de l'impôt empêcherait l'application de la taxation distincte aux honoraires payés par des particuliers, pour autant que les autres conditions soient respectées. Il estime ensuite que la liberté contractuelle des parties quant aux paiements successifs de provisions puis d'honoraires ne correspond pas à la réalité, dès lors que le secteur privé est souvent à même, vu son importance économique, d'imposer ses vues aux avocats qu'il consulte et que, dans certains cas, une perception étalée n'est tout simplement pas possible. La justification invoquée ne tient donc pas compte des réalités économiques et de la façon dont les choses se passent dans la pratique. Richard Balaes estime enfin que l'application aux honoraires payés par les particuliers de la taxation distincte permettrait de prendre en compte les contingences matérielles qui sont bien souvent imposées volontairement ou *de facto* aux avocats par les

particuliers qui les consultent. Richard Balaes conclut que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. Le Conseil des ministres estime, à titre principal, que la question posée appelle une réponse négative parce qu'elle n'identifie pas les catégories différentes de personnes dont l'une subirait un traitement discriminatoire. En l'espèce, seule une catégorie de personnes, les titulaires de profits, est mentionnée. Ceux-ci peuvent indifféremment voir leurs honoraires payés avec retard par le fait d'une autorité publique ou d'un particulier sans demeurer pour autant dans une situation comparable, compte tenu de la nature juridique singulière du débiteur public, lequel dispose de prérogatives exorbitantes du droit commun et de privilèges attachés à sa mission d'intérêt général, ce qui justifie l'application de régimes distincts. Le Conseil des ministres se fonde à cet égard sur plusieurs arrêts de la Cour et conclut que les catégories de personnes qui seraient traitées de façon discriminatoire ne sont pas comparables.

A.2.2. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que « la question posée appelle une réponse négative parce que la disposition critiquée comporte une justification objective et raisonnable qui répond à l'objectif visé par le législateur ». Se fondant sur les travaux préparatoires de la loi de réorientation économique du 4 août 1978, le Conseil des ministres estime que le législateur a considéré que le bénéfice de la taxation distincte ne devait pas être étendu à l'ensemble des profits visés à l'article 23, § 1er, 2°, du CIR 1992, eu égard à la circonstance que, d'une part, le paiement des profits et honoraires était en règle susceptible d'être modalisé en fonction de la fourniture des prestations et par la volonté des parties et que, d'autre part, il convenait d'éviter que les parties s'entendent afin d'imputer des revenus à des exercices déterminés en vue de réduire la charge fiscale.

Le Conseil des ministres rappelle ensuite l'arrêt n° 38/2005 de la Cour constitutionnelle. Il considère que la situation du titulaire de profits dont les honoraires sont payés avec retard ne revêt pas un caractère suffisamment exceptionnel pour justifier, aux yeux du législateur, l'extension du régime dérogatoire prévu par la disposition en cause.

Le Conseil des ministres relève également que le législateur, par le recours aux termes « par le fait de l'autorité publique », a, dès l'origine, envisagé les conséquences subies par les bénéficiaires de rémunérations versées par les pouvoirs publics en raison de l'application des règles régissant le droit de la fonction publique qui entraînent nécessairement des régularisations en raison des modalités propres au processus décisionnel administratif. Selon la Cour de cassation, ces termes signifient que la tardiveté du paiement ou de l'attribution de rémunérations doit être imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique (Cass., 23 avril 2010, *Pas.*, 2010, n° 277).

Le Conseil des ministres estime que la différence de traitement se justifie également par la circonstance que les pouvoirs publics servent l'intérêt général et interviennent dans la vie économique avec les prérogatives de l'autorité publique. Les modalités de passation des contrats conclus avec les autorités publiques sont le plus souvent gouvernées par des techniques particulières et les paiements sont soumis à de nombreuses contraintes, dont notamment des impératifs d'ordre budgétaire. Le Conseil des ministres souligne également que les modes de recouvrement à l'encontre des personnes morales de droit public diffèrent radicalement des modes de recouvrement de créances sur les personnes privées compte tenu de l'immunité d'exécution dont jouit l'autorité publique sur pied du principe de continuité du service public. Ainsi que l'a relevé la Cour dans son arrêt n° 95/2007 du 27 juin 2007, le législateur a pu prendre en considération le caractère particulier de l'autorité publique en tant que créancier ou débiteur.

Le Conseil des ministres souligne enfin qu'il n'appartient pas à la Cour constitutionnelle de se prononcer sur l'opportunité d'une loi, dès lors « que la disposition en cause ne génère aucune différence de traitement qui ne serait pas justifiée objectivement et raisonnablement ».

- B -

B.1. L'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) dispose :

« Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables :

[...]

6° au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables :

[...]

- les profits visés à l'article 23, § 1er, 2°, qui se rapportent à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé en une seule fois, et ce exclusivement pour la partie qui excède proportionnellement un montant correspondant à 12 mois de prestations;

[...] ».

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, de cette disposition en ce qu'elle ne vise que les profits payés par une autorité publique à l'exclusion de ceux payés par des particuliers, lorsqu'il s'agit de profits se rapportant à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé postérieurement en une seule fois.

B.3. Il ressort des éléments de la cause et de la motivation de la décision de renvoi que le litige soumis au juge *a quo* concerne une somme qui, selon le requérant, devrait être taxée séparément, dès lors qu'elle ne représente pas des revenus de l'exercice en cours, mais rémunère des services rendus comme avocat dans le cadre d'un litige qui a duré dix-sept ans.

B.4.1. L'article 171, 6°, deuxième tiret, précité accorde le bénéfice d'un taux d'imposition distinct aux contribuables, travailleurs indépendants, qui déclarent les profits qu'il vise et qui, par le fait d'une autorité publique, n'ont pas été payés au cours de l'année des prestations.

B.4.2. L'article 171 traite ainsi différemment les contribuables, travailleurs indépendants, en ne leur octroyant le bénéfice d'un taux distinct que si les profits se rapportent à des actes accomplis durant une période d'une durée supérieure à douze mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé en une seule fois. Le bénéfice de ce taux distinct n'est pas octroyé lorsque ces profits se rapportent à de tels actes dont le paiement a été fait de la même manière par des particuliers.

B.5. Si les contribuables, travailleurs indépendants, qui déclarent des profits dont le montant n'a pas été payé au cours de l'année des prestations, mais a été réglé en une seule fois, sont traités différemment selon que ce règlement est dû au fait de l'autorité publique ou d'un particulier, ces deux catégories de contribuables constituent toutefois des catégories suffisamment comparables. Ces contribuables se trouvent, en effet, dans des situations différentes mais non suffisamment éloignées l'une de l'autre pour conclure à leur non-comparabilité quant au taux d'imposition de leurs revenus.

B.6. L'article 171 du CIR 1992 déroge, pour les revenus qu'il énumère, au principe de la globalisation, en vertu duquel le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, soit la somme des revenus nets des catégories énumérées dans l'article 6 du CIR 1992, à savoir les revenus des biens immobiliers, les revenus des capitaux et biens mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers, diminuée des dépenses déductibles mentionnées aux articles 104 à 116 du CIR 1992. L'impôt est calculé sur cette somme selon les règles fixées aux articles 130 et suivants, mais après l'accomplissement de quelques opérations.

L'article 171 du CIR 1992 fixe un mode de calcul particulier de l'impôt et des taux d'imposition spéciaux pour certains revenus, à condition toutefois que le régime de l'addition de tous les revenus imposables, en ce compris ceux qui peuvent être imposés distinctement, ne s'avère pas plus avantageux pour le contribuable.

B.7. Par l'article 93 de l'ancien Code des impôts sur les revenus, devenu l'article 171 en cause, le législateur a voulu éviter les conséquences sévères que l'application rigoureuse de la progressivité de l'impôt des personnes physiques entraînerait pour les contribuables qui recueillent certains revenus ayant un caractère plutôt exceptionnel. Selon les travaux préparatoires, le législateur a voulu « freiner la progressivité de l'impôt, lorsque le revenu imposable comprend des revenus non périodiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 85; *ibid.*, n° 264/42, p. 126).

B.8. L'article 171, 6°, deuxième tiret, procède d'une intention similaire. L'exposé des motifs de la loi de réorientation économique du 4 août 1978 (qui modifia l'article 93 précité) indique :

« Dans l'état actuel de la législation, les honoraires et autres profits qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période d'une durée supérieure à douze mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé en une seule fois, sont taxés comme des revenus de l'année pendant laquelle ils ont été perçus avec application du taux normal d'imposition.

Pour y pallier, il est proposé d'appliquer aux honoraires et autres profits de l'espèce un régime analogue à celui qui s'applique déjà actuellement aux 'pécules de vacances promérités' payés aux employés.

Ceci revient en fait à appliquer aux arriérés d'honoraires, etc., le taux d'impôt applicable à ce qui correspond normalement à douze mois de prestations » (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415/1, pp. 33 et 34).

Le rapport de la commission du Sénat précise :

« Le chapitre II règle le problème de la taxation des honoraires payés par une autorité publique aux titulaires de professions libérales pour des prestations qui sont étalées sur une période de plus de douze mois.

Pour éviter une surtaxation due à la progressivité du taux de l'impôt, la quotité des honoraires qui excède proportionnellement un montant correspondant à douze mois de prestations sera imposée distinctement au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables » (*ibid.*, n° 415/2, p. 51).

En commission du Sénat, le ministre a indiqué :

« Les honoraires qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période supérieure à douze mois et qui, par le fait de l'autorité publique, ne sont pas payés pendant l'année des prestations mais liquidés en une seule fois, sont actuellement imposés au cours de l'année de l'encaissement et le taux d'imposition progressif est appliqué sans atténuation.

Dans l'article 51 du projet, il est suggéré un régime analogue à celui qui existe à présent pour le pécule de vacances promérité à l'employé; dorénavant donc ces honoraires seront subdivisés en deux parties :

a) Une première partie qui correspond à douze mois de prestations sera ajoutée aux autres revenus de l'année pour constituer la base imposable;

b) Une deuxième partie - le reste - qui sera taxée distinctement suivant le tarif appliqué aux revenus *sub a*).

[...]

Ce régime existe déjà pour le pécule de vacances promérité payé à l'employé qui quitte l'entreprise.

Il ne peut être appliqué aux honoraires privés, car la règle reste toujours l'annualité de l'impôt. En outre, dans le secteur privé, il est loisible de régler les paiements en fonction de la fourniture des prestations et des intérêts des deux parties. Il est superfétatoire que le législateur prévoie encore des facilités supplémentaires sur la base de commodité purement fiscale d'une des parties » (*ibid.*, n° 415/2, pp. 71 et 72).

Un amendement visant à supprimer les mots « par le fait de l'autorité publique » fut rejeté, tant au Sénat (*ibid.*, p. 74) qu'à la Chambre des représentants (*Doc. parl.*, Chambre, 1977-1978, n° 470/9, p. 30), pour les motifs suivants :

« Le Ministre rappelle tout d'abord que la mesure contenue dans l'article 51 est demandée depuis longtemps et qu'elle permettra de mieux réaliser l'égalité des contribuables devant l'impôt. Le Ministre s'oppose ensuite à l'amendement en soulignant qu'en matière de paiement, le secteur privé est assujéti à d'autres règles que l'autorité publique et que dès lors, le paiement peut facilement être étalé dans le temps. Le Ministre souligne enfin que l'autorité publique a été définie de manière très large (cf. rapport du Sénat, p. 73) » (*ibid.*, p. 30).

B.9. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

Le principe d'égalité en matière fiscale n'interdit pas au législateur d'octroyer un avantage fiscal à certains contribuables, pour autant que la différence de traitement ainsi créée puisse se justifier raisonnablement.

B.10. La différence de traitement décrite en B.4.2 est raisonnablement justifiée au regard de l'objectif poursuivi par le législateur, tel qu'il apparaît des travaux préparatoires cités en B.8. Le législateur a, en effet, pris en compte la situation particulière des titulaires de profits qui sont payés avec retard par le fait d'une autorité publique, en raison du caractère particulier de cette autorité en tant que débiteur, des règles spécifiques qui s'appliquent aux autorités publiques en matière de paiement et des retards qui en résultent. Le législateur a par ailleurs pris en compte le fait que les paiements faits par des particuliers peuvent plus facilement être étalés dans le temps en fonction de la fourniture des prestations, selon les accords que les parties négocient entre elles et, dans le souci d'éviter des abus, il n'a pas voulu que les parties puissent retirer un avantage fiscal d'un retard de paiement. Le législateur a dès lors pu légitimement considérer qu'il ne devait fiscalement compenser un retard que lorsqu'il est imputable à une autorité publique.

B.11. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 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 constitutionnelle, à l'audience publique du 19 décembre 2013.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels