



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 40/2025
du 13 mars 2025
Numéro du rôle : 8147**

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 418, alinéa 1er, et 419, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 2015 et 2016), posée par la Cour de cassation.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Luc Lavrysen et Pierre Nihoul, et des juges Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Luc Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par arrêt du 7 décembre 2023, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 18 janvier 2024, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 418, alinéa 1er, et 419, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans leur version applicable aux exercices d'imposition 2015 et 2016, violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle ils excluent l'allocation d'un intérêt moratoire au redevable lorsque celui-ci a d'abord payé spontanément le précompte professionnel mais qu'il a, par la suite, introduit une réclamation et demandé le remboursement du précompte professionnel et que le juge fait droit à cette demande, en ce qu'ils font naître une différence de traitement :

1° entre ces redevables et les redevables qui obtiennent le remboursement d'un impôt, d'un précompte mobilier ou d'un précompte professionnel qu'ils ont payé après que cet impôt ou ce précompte a été enrôlé à tort à leur charge, un intérêt moratoire étant alloué à ces derniers redevables ?

2° entre ces redevables et les redevables qui obtiennent le remboursement des mêmes précomptes, qu'ils n'ont pas payés spontanément dans le délai prévu à l'article 412 du même Code mais seulement après que l'administration les a enrôlés à leur charge, conformément à

l'article 304, § 1er, alinéa 2, du même Code, un intérêt moratoire étant alloué à ces derniers redevables ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « CNH Industrial Belgium », assistée et représentée par Me Johan Verbist, avocat à la Cour de cassation;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Willy van Eeckhoutte, avocat à la Cour de cassation.

Par ordonnance du 15 janvier 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Yasmine Kherbache et Michel Pâques, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, 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*

La partie défenderesse devant la juridiction *a quo*, à savoir la SA « CNH Industrial Belgium », est une société qui développe, produit et vend notamment des machines agricoles et des machines-outils ainsi que des camions, des bus et des véhicules utilitaires spécifiques. Elle possède un centre de recherche et de développement qui emploie du personnel scientifique.

Par deux réclamations, en date du 20 septembre et du 21 septembre 2018, la partie défenderesse devant la juridiction *a quo* a demandé à l'administration fiscale l'obtention d'une dispense supplémentaire de versement du précompte professionnel pour les exercices d'imposition 2015 et 2016, en application de l'article 275³ du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992). Elle estimait avoir droit pour ces années à une dispense complémentaire du versement du précompte professionnel pour des travailleurs supplémentaires, à hauteur de 84 013,53 euros (pour l'exercice 2015) et de 589 451,14 euros (pour l'exercice 2016), indûment versés par elle au Trésor. Il n'a été fait droit que partiellement à ces réclamations.

Le 21 novembre 2019, la partie défenderesse devant la juridiction *a quo* a introduit une action devant le Tribunal de première instance de Flandre occidentale, division de Bruges, requérant la condamnation de l'État belge au remboursement du précompte professionnel à concurrence de 515 147,15 euros. Cette action a été jugée fondée et l'État belge, SPF Finances, a été condamné au paiement du montant exigé, à majorer des intérêts moratoires (article 1153 de l'ancien Code civil).

L'État belge, SPF Finances, a interjeté appel de ce jugement. Le 24 mai 2022, l'appel a été rejeté comme étant non fondé. La Cour d'appel a estimé que les intérêts moratoires étaient dus sur la base de l'article 419, alinéa 1er, 4°, du CIR 1992, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 2015 et 2016. Le 2 novembre 2022, l'État belge, SPF Finances, s'est pourvu en cassation contre cet arrêt.

Selon la Cour de cassation, la question se pose de savoir si la règle, prévue à l'article 419, alinéa 1er, 4°, du CIR 1992, selon laquelle aucun intérêt moratoire n'est dû par l'État dans le cadre du remboursement du précompte professionnel, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lorsque le redevable a d'abord payé spontanément le précompte professionnel mais qu'il a, par la suite, introduit une réclamation et demandé le remboursement du précompte professionnel et que le juge fait droit à cette demande.

La Cour de cassation soumet à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. En droit

- A -

A.1. La partie défenderesse devant la juridiction *a quo* allègue que l'arrêt du juge d'appel est conforme à l'esprit des arrêts de la Cour n^{os} 24/2008 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.024) et 176/2013 (ECLI:BE:GHCC:2013:ARR.176). Dans ces arrêts, la Cour a jugé que rien ne justifie que des intérêts moratoires soient refusés lorsqu'il est question de précomptes mobiliers ou de précomptes professionnels non imputés, que la restitution tardive de leur excédent est imputable à une erreur de l'administration et qu'il est possible de déterminer la date à laquelle les intérêts prennent cours. Ces principes s'appliquent *mutatis mutandis* au litige soumis à la juridiction *a quo*. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* ne conteste pas qu'elle s'est soustraite à tort au remboursement du précompte professionnel, de sorte que son erreur est établie.

Selon la partie défenderesse devant la juridiction *a quo*, le point de vue de la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* aboutit à ce que des intérêts moratoires ne puissent être dus qu'à partir du moment où les juges du fond ont constaté que l'État belge, SPF Finances, s'est trompé en ne procédant pas au remboursement, ce qui n'est pas l'esprit des arrêts précités de la Cour.

A.2.1. Le Conseil des ministres soutient que les arrêts de la Cour n^{os} 33/99 (ECLI:BE:GHCC:1999:ARR.033), 35/99 (ECLI:BE:GHCC:1999:ARR.035), 113/2001 (ECLI:BE:GHCC:2001:ARR.113), 85/2004 (ECLI:BE:GHCC:2004:ARR.085), 20/2007 (ECLI:BE:GHCC:2007:ARR.020), 24/2008 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.024) et 176/2013 (ECLI:GHCC:2013:ARR.176) permettent de déduire que l'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) doit être appliqué lorsque des impôts ont été payés en trop en raison d'une erreur de l'administration et qu'il est possible de déterminer la date à laquelle les intérêts prennent cours. Il semble essentiel à cet égard qu'il soit question de la restitution d'une somme indûment perçue par l'État, qui a été retenue par l'administration fiscale et qui n'a pas été payée spontanément. La raison pour laquelle le remboursement doit être effectué est sans importance. Il ressort de l'article 419, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992 qu'aucun intérêt n'est dû par l'État pour le remboursement de précomptes lorsque le redevable a spontanément payé plus qu'il ne devait.

A.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir que la différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir le fait que le paiement excessif soit imputable au redevable, et il soutient que cette différence de traitement est raisonnablement justifiée au regard de l'objectif poursuivi, soit l'allocation d'intérêts moratoires dans le cadre du remboursement d'une somme indûment retenue par l'État qui a pour conséquence de priver le redevable d'intérêts sur cette somme qui lui a été injustement retirée, ainsi qu'au regard des effets de la mesure, à savoir l'indemnisation du redevable pour les intérêts perdus, et ce, à charge de l'État.

Si, au moment du paiement, le redevable paie spontanément plus que ce qu'il doit, l'on ne saurait demander à l'État d'en assumer les conséquences. Le fait qu'une réclamation soit ensuite introduite pour obtenir le remboursement de la somme payée en trop n'y change rien : le redevable demeure le seul et unique responsable de cette erreur. Dans le cadre du litige au fond, il n'est pas question d'une modification des circonstances ni de la disparition de l'un ou l'autre fondement juridique sur lequel repose le paiement, et aucune faute liée à ce paiement ne peut être imputée à l'État. Le fait que le juge fasse finalement droit à la réclamation du redevable ne signifie pas pour autant qu'il puisse être reproché à l'État d'avoir privé indûment le redevable d'une somme d'argent.

C'est au contribuable qu'il revient d'agir avec rigueur et minutie lorsqu'il remplit ses obligations et exerce ses droits.

A.2.3. Si la Cour devait juger que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative, le Conseil des ministres soutient que l'on ne saurait tout bonnement affirmer que des intérêts moratoires soient dus conformément à l'article 418 du CIR 1992. En vertu de cet article, les intérêts sont dus à partir du mois suivant celui au cours duquel le paiement a eu lieu, ce qui n'est pas raisonnablement justifié en l'espèce. L'on ne saurait non plus fixer comme règle que les intérêts moratoires soient dus à compter du mois qui suit l'introduction d'une réclamation par le redevable. L'administration fiscale doit disposer d'un délai raisonnable pour examiner celle-ci. Ce n'est qu'à compter de la décision relative à cette réclamation et à condition que le redevable ait fourni la preuve requise que les modalités d'application de la mesure fiscale (avantageuse) dont il se prévaut ont été respectées, même si cette preuve porte sur une période antérieure, qu'il peut être établi qu'il est question non plus d'une erreur du redevable, mais d'un remboursement tardif de la part de l'administration.

Le Conseil des ministres soutient que, si la Cour devait juger que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative, elle devrait aussi dire pour droit que les intérêts moratoires ne peuvent commencer à courir qu'à compter de la décision de l'administration fiscale sur la réclamation du redevable et à la condition que celui-ci ait fourni la preuve requise, à défaut de quoi les intérêts commencent à courir à compter de la décision judiciaire prononçant le remboursement.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur la possibilité d'allouer des intérêts moratoires dans le cadre du remboursement d'un précompte professionnel indûment payé.

B.2.1. L'article 418, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2015 et 2016, 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 ».

B.2.2. L'article 419 du CIR 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2015 et 2016, dispose :

« Aucun intérêt moratoire n'est alloué :

- 1° lorsque son montant n'atteint pas 5 EUR par mois;
- 2° lorsque le remboursement résulte de la remise ou de la modération d'une amende ou d'un accroissement, accordée à titre de grâce;

3° en cas de remboursement d'excédent de précompte professionnel, de précompte mobilier ou de versements anticipés, au bénéficiaire des revenus, au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit le mois au cours duquel le délai d'imposition visé à l'article 359 ou à l'article 353, a expiré;

4° en cas de remboursement de sommes versées à titre de précompte mobilier ou à titre de précompte professionnel, à leurs redevables visés aux articles 261 et 270;

5° en cas de remboursement de versements anticipés, en application de l'article 376, § 4.

Lorsque le remboursement intervient après l'expiration du délai fixé à l'alinéa 1er, 3°, l'intérêt moratoire est dû à partir du jour suivant ce délai ».

B.3.1. La juridiction *a quo* pose à la Cour une question préjudicielle sur la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle elles excluent l'allocation d'intérêts moratoires aux redevables qui obtiennent le remboursement de précomptes professionnels qu'ils ont spontanément payés mais ensuite contestés par l'introduction d'une réclamation, en ce que ces dispositions font naître une différence de traitement entre, d'une part, ces redevables et les redevables qui obtiennent le remboursement d'un impôt, d'un précompte mobilier ou d'un précompte professionnel qu'ils ont payé après que cet impôt ou ce précompte a été enrôlé à tort à leur charge, un intérêt moratoire étant alloué à ces derniers redevables, et, d'autre part, entre ces redevables et les redevables qui obtiennent le remboursement des mêmes précomptes, qu'ils n'ont pas payés spontanément dans le délai prévu à l'article 412 du même Code, mais seulement après que l'administration les a enrôlés à leur charge, conformément à l'article 304, § 1er, alinéa 2, du même Code, un intérêt moratoire étant alloué à ces derniers redevables.

B.3.2. Il ressort des motifs de la décision de renvoi que le litige porte sur le remboursement de précomptes professionnels que la partie défenderesse devant la juridiction *a quo*, redevable au sens de l'article 270 du CIR 1992, a payés à l'État belge et qui ont été retenus sur des rémunérations versées dans le cadre d'activités de recherche et de développement (article 275³ du CIR 1992), sans que ces précomptes aient fait l'objet d'un enrôlement par les services de l'État belge. La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.4. Les articles 418 et 419 du CIR 1992 trouvent leur origine dans les alinéas 5 et 6 de l'article 74 des lois coordonnées du 15 janvier 1948 relatives aux impôts sur les revenus, insérés par l'article 5 de la loi du 27 juillet 1953 « instaurant des mesures en vue d'activer le recouvrement des impôts ». Après avoir posé le principe du paiement d'intérêts moratoires par l'État en cas de restitution d'impôt, ces dispositions prévoyaient une exception, notamment lorsque le remboursement concernait des « impôts dus à la source », qualifiés aujourd'hui de « précomptes ».

L'exposé des motifs de la loi du 27 juillet 1953 indique que « cette disposition, qui remonte à la loi du 28 février 1924, était justifiée par des raisons d'équité » (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 277, p. 9) et que, de même que les redevables négligents doivent payer des intérêts de retard à l'État, « par identité de motifs, il n'est que juste d'accorder des intérêts moratoires aux redevables, chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé » (*ibid.*, p. 10).

L'exception, relative notamment à la restitution des impôts dus à la source, correspondant aujourd'hui à l'excédent de précompte, est justifiée de la manière suivante dans les travaux préparatoires de cette loi :

« [...] la restitution peut résulter notamment d'erreurs commises par le débiteur du revenu, responsable du versement de l'impôt au Trésor, mais ne supportant pas lui-même ou n'étant pas censé supporter personnellement cette charge, de l'application de l'article 52 qui prévoit des mesures en vue d'éviter la double taxation des mêmes revenus dans le chef du même redevable, et enfin de la régularisation de la situation fiscale des appointés, salariés, pensionnés, etc., lorsque le montant de l'impôt retenu à la source excède celui des impôts réellement exigibles sur l'ensemble des revenus professionnels du contribuable.

L'allocation d'intérêts moratoires dans les cas précités se heurterait en général à des difficultés matérielles considérables et sans réelle utilité. Elle serait d'ailleurs injustifiée lorsqu'elle est la conséquence d'erreurs dans le versement des impôts dus à la source ou de l'application de l'article 52, puisque, dans le premier cas, il serait pratiquement impossible au débiteur de l'impôt de répartir les intérêts moratoires entre les véritables contribuables, à savoir les bénéficiaires des revenus imposables et, dans la deuxième éventualité, le remboursement est accordé non pas aux véritables bénéficiaires des revenus mais à la société qui n'a pas elle-même supporté ou n'est pas censée avoir supporté la charge de la taxe mobilière » (*ibid.*, p. 10).

B.5. Ainsi que la Cour l'a jugé par ses arrêts n^{os} 35/99, (ECLI:BE:GHCC:1999:ARR.035), 113/2001 (ECLI:BE:GHCC:2001:ARR.113), 20/2007 (ECLI:BE:GHCC:2007:ARR.020), 24/2008 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.024) et 176/2013 (ECLI:BE:GHCC:2013:ARR.176), il peut se justifier qu'aucun intérêt ne soit dû sur le remboursement de précomptes lorsque le redevable a payé spontanément plus qu'il ne devait ou lorsqu'il est pratiquement impossible de déterminer la date à laquelle prennent cours des intérêts qui doivent être répartis entre les contribuables en faveur de qui les retenues ont été opérées par le débiteur des précomptes. Tel est le cas notamment de l'excédent de précomptes professionnels lorsque ceux-ci n'ont pas fait l'objet d'un enrôlement au nom du débiteur.

En revanche, rien ne justifie que des intérêts moratoires soient refusés lorsqu'il s'agit de précomptes mobiliers, que le remboursement tardif de leur excédent est imputable à une erreur de l'administration et que la détermination de la date à laquelle les intérêts commencent à courir est possible (arrêts n^{os} 35/99 et 20/2007, précités). Rien ne justifie non plus que des intérêts moratoires soient refusés lorsqu'il s'agit de précomptes mobiliers, que le remboursement est rendu nécessaire par l'expiration du délai légal d'imposition entraînant l'impossibilité de les imputer sur les impôts et que la date à laquelle les intérêts commencent à courir peut être déterminée (arrêt n^o 113/2001, précité).

B.6. Par ses arrêts n^{os} 24/2008 et 176/2013, précités, la Cour a jugé que les principes qui ont été pris en considération dans ces arrêts, qui portent sur la restitution de précomptes mobiliers, doivent aussi être appliqués lorsque sont en cause des précomptes professionnels non imputés.

Il s'ensuit qu'il peut être justifié qu'aucun intérêt ne soit dû en cas de restitution d'un précompte professionnel non imputé, lorsque le débiteur a payé spontanément plus que ce dont il était redevable ou lorsqu'il est pratiquement impossible de déterminer la date à laquelle prennent cours les intérêts qui doivent être répartis entre les contribuables au bénéfice desquels les retenues ont été effectuées par le débiteur des précomptes.

Rien ne justifie, par contre, que les intérêts moratoires soient refusés lorsqu'il s'agit de précomptes professionnels non imputés, que la restitution tardive de leur excédent est imputable à une erreur de l'administration, qu'il est possible de déterminer la date à laquelle les intérêts prennent cours et que ceux-ci ne doivent pas être répartis entre divers contribuables.

B.7. En l'espèce, c'est spontanément que la partie défenderesse devant la juridiction *a quo* a payé des précomptes professionnels qu'elle a retenus sur des rémunérations payées dans le cadre d'activités de recherche et de développement (article 275³ du CIR 1992). Ces paiements ne sont pas imputables à une erreur de l'administration. À la lumière de l'objectif du législateur mentionné en B.4, il est en principe raisonnablement justifié que des intérêts moratoires ne soient pas dus en cas de remboursement de précomptes professionnels qui ont été payés spontanément par le redevable.

En revanche, lorsque le redevable a introduit une réclamation auprès de l'administration pour obtenir une dispense de versement du précompte professionnel dans le cadre de l'application de l'article 275³ du CIR 1992 et que la juridiction compétente a fait droit à cette demande, il n'est pas raisonnablement justifié de refuser d'allouer des intérêts moratoires.

La Cour n'est pas compétente pour se prononcer sur la date à partir de laquelle la partie demanderesse dans l'instance principale peut, le cas échéant, prétendre à des intérêts moratoires. D'ailleurs, ce point ne fait pas l'objet de la question préjudicielle.

B.8. Les articles 418, alinéa 1er, et 419, alinéa 1er, 4°, du CIR 1992, tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 2015 et 2016, ne sont pas compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'ils excluent l'allocation d'intérêts moratoires aux redevables lorsque ceux-ci ont initialement payé spontanément le précompte professionnel mais ont ensuite introduit une réclamation et demandé la restitution de ce précompte professionnel dans le cadre de l'application de l'article 275³ du CIR 1992 et que la juridiction compétente a fait droit à cette demande.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En ce qu'ils excluent l'allocation d'intérêts moratoires aux redevables lorsque ceux-ci ont initialement payé spontanément le précompte professionnel mais ont ensuite introduit une réclamation et demandé la restitution de ce précompte professionnel dans le cadre de l'application de l'article 275³ du Code des impôts sur les revenus 1992 et que la juridiction compétente a fait droit à cette demande, les articles 418, alinéa 1er, et 419, alinéa 1er, 4°, du même Code, tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 2015 et 2016, violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 13 mars 2025.

Le greffier,

Le président,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen