

Numéro du rôle : 4974
Arrêt n° 103/2011 du 16 juin 2011

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative au chapitre II (« Instauration d'une cotisation annuelle à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants ») de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, posée par le Tribunal du travail de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

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

Par jugement du 21 juin 2010 en cause de la SA « Optimo » et autres contre l'Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 juin 2010, le Tribunal du travail de Bruxelles a posé la question préjudicielle de savoir si

« la loi du 26 juin - remplacée ensuite par celle du 30 décembre - 1992 ' portant des dispositions sociales et diverses ', en son titre III, relatif à l'instauration d'une cotisation annuelle à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants, viole (ou non ?) les articles 10 et 170 à 173 de la Constitution, en ce que cette ' sorte de ' ' cotisation ' unique serait

- en réalité un impôt (même déguisé) – auquel cas elle ne pourrait être mise en œuvre par de simples arrêtés royaux (comme en l'espèce) -,

- mais non une véritable cotisation, laquelle devant, en tout hypothèse, ' ...se rapporter à un service presté au profit du citoyen qui le paye ' ».

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

- la SA « Europroperties », dont le siège social est établi à 1040 Bruxelles, avenue de la Chasse 31, la SPRL « La Quiétude », dont le siège social est établi à 1040 Bruxelles, avenue de la Chasse 31, la SA « Optimo », dont le siège social est établi à 1040 Bruxelles, avenue de la Chasse 31, et Marc Uyttersprot, demeurant à 1040 Bruxelles, avenue de la Chasse 31;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 16 mars 2011 :

- ont comparu :

. Me J.-P. Migeal, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SA « Europroperties » et autres;

. Me V. Vander Geeten *loco* Me F. Gosselin, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et L. Lavrysen 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*

Les parties demanderesse devant le juge *a quo* s'opposent au paiement d'arriérés de cotisations annuelles à charge des sociétés que leur réclame l'Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants (ci-après : INASTI).

Tout en rappelant la portée de l'arrêt n° 77/93 de la Cour, le juge *a quo* souligne que les parties demanderesse estiment que les cotisations annuelles en cause doivent être considérées comme des impôts dont les éléments essentiels ne sont pas établis par la loi, mais par le Roi et qui échappent au principe de l'annualité de l'impôt. En conséquence, il estime nécessaire de poser la question préjudicielle précitée.

## III. *En droit*

- A -

### *Position du Conseil des ministres*

A.1. S'agissant de la violation alléguée de l'article 10 de la Constitution, le juge *a quo* n'identifie pas clairement les catégories qui pourraient faire l'objet d'une comparaison. En ce qui concerne la violation supposée des articles 170 à 173, force est par ailleurs de constater que le juge *a quo* n'indique pas davantage en quoi ces dispositions seraient méconnues. Il s'ensuit que la question préjudicielle est irrecevable.

A.2. En outre, le juge *a quo* n'interroge pas la Cour sur la constitutionnalité des dispositions en cause mais sur l'interprétation qu'il convient de donner à la cotisation instaurée par ces dispositions afin que la Cour se prononce sur le point de savoir s'il s'agit ou non d'un impôt. Or, la Cour n'est pas compétente pour déterminer les règles applicables au litige pendant devant le juge *a quo*.

A.3. A titre subsidiaire, la jurisprudence de la Cour démontre que, malgré les caractéristiques communes aux deux notions, il existe une différence fondamentale entre l'impôt et la cotisation de sécurité sociale, à savoir l'affectation spécifique des sommes prélevées au profit du régime de sécurité sociale plutôt qu'aux dépenses générales d'intérêt public.

Il convient également de distinguer les cotisations de sécurité sociale de la notion de redevance, dès lors que les premières ne sont pas la contrepartie nécessaire d'un service particulier fourni au redevable, mais constituent le mode de financement des différents régimes de sécurité sociale.

A.4. En l'espèce, les dispositions en cause instaurent une cotisation annuelle à charge des sociétés. La volonté du législateur était de lutter contre le déficit constaté à l'époque dans le régime des travailleurs indépendants. Les sociétés sont ainsi tenues de s'affilier à une caisse d'assurances sociales qui est chargée, elle-même, de recouvrer la cotisation.

La législation en cause précise que la cotisation litigieuse est de même nature que les cotisations dues en exécution de la législation sociale et que les cotisations perçues sont transférées, non à l'Administration fiscale, mais à l'INASTI. Par conséquent, le produit de cette cotisation forfaitaire est affecté au financement de la sécurité sociale des travailleurs indépendants et non à des dépenses générales liées à des services d'utilité publique assumés par l'Etat.

La déductibilité fiscale de la cotisation vient corroborer l'assimilation de cette cotisation à une cotisation sociale classique, laquelle est également déductible, à la différence d'un impôt.

Du reste, la section de législation du Conseil d'Etat n'a pas considéré la cotisation litigieuse comme un impôt. Plus encore, la Cour constitutionnelle l'a qualifiée de cotisation et non d'impôt dans son arrêt n° 77/93.

A.5. Il s'ensuit que les dispositions constitutionnelles invoquées dans la question préjudicielle ne peuvent avoir été méconnues par les dispositions en cause.

*Position des parties demandereses devant le juge a quo*

A.6. Les motifs du jugement et la question préjudicielle en elle-même identifient les deux catégories de personnes qu'il est demandé à la Cour de comparer : d'une part, les sociétés visées au titre III de la loi en cause, qui se voient imposer une sorte de cotisation sans rapport avec un service presté à leur profit et, d'autre part, les personnes tenues au paiement de véritables cotisations, qui bénéficient en contrepartie d'un service presté à leur profit.

Quant à la discrimination éventuelle visée par le jugement *a quo*, elle consiste dans l'attribution au Roi du pouvoir de déterminer des cas d'exemption d'une sorte de cotisation qui apparaît comme un impôt déguisé. Le juge *a quo* indique encore les motifs pour lesquels les cotisations litigieuses violent, selon les parties demandereses devant lui, les articles 170 à 173 de la Constitution.

A.7. En outre, le juge *a quo* ne demande pas à la Cour de désigner les règles qui sont applicables au litige pendant devant lui, mais l'interroge sur la constitutionnalité de la loi en cause dans la mesure où certaines dispositions de cette loi lui paraissent entrer dans le champ d'application des articles 170 à 173 de la Constitution.

A.8. La loi en cause a été édictée en vue de combler le déficit au sein du régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants, en partant du constat selon lequel de plus en plus d'indépendants tentaient de se soustraire aux obligations inhérentes à leur statut social, notamment par la création de sociétés unipersonnelles. Depuis la loi du 22 décembre 2003, il revient au Roi de fixer, par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, les cotisations dues par les sociétés, sans que celles-ci ne puissent dépasser 868 euros.

Dès le moment où les sociétés ne peuvent revendiquer le bénéfice du régime de sécurité sociale lié au statut des travailleurs indépendants et que la plupart d'entre elles ne sont pas constituées de sociétés unipersonnelles, il faut nécessairement considérer que la cotisation litigieuse est un impôt, et non une redevance ou une cotisation.

En effet, à la différence d'une redevance ou d'une rétribution, le redevable du prélèvement obligatoire décidé par l'autorité ne peut pas, en l'espèce, revendiquer le bénéfice d'une prestation en sa faveur ayant un lien avec ce prélèvement. L'affectation particulière réservée par l'autorité au prélèvement ainsi opéré - soit, dans le cas d'espèce, le financement de la sécurité sociale des travailleurs indépendants - ne modifie en rien sa qualification d'impôt au sens de la Constitution.

A.9. La cotisation litigieuse ne pourrait davantage être assimilée à une véritable cotisation sociale - laquelle n'est assurément pas un impôt - au motif qu'elle partagerait certains traits communs avec celle-ci.

Ainsi, la déductibilité de la cotisation à charge des sociétés ne résulte en aucun cas de sa nature intrinsèque de prétendue « cotisation sociale », mais d'une disposition expresse de la loi. Si le législateur a dû prévoir cette assimilation, c'est précisément parce que la cotisation litigieuse n'avait pas la même nature que les cotisations sociales.

De même, les redevables des cotisations patronales à l'ONSS (Office national de sécurité sociale) sont certes les employeurs qui doivent s'acquitter des cotisations sociales pour l'occupation de leurs travailleurs salariés. Cela ne permet cependant nullement de comparer ces cotisations avec la cotisation annuelle à charge des sociétés. En réalité, les cotisations patronales dues à l'ONSS n'ont pas la nature d'un impôt en raison du fait qu'il s'agit d'une forme de salaire correspondant au coût du travail. A l'inverse, rien ne permet d'affirmer que la cotisation à charge des sociétés pourrait se rapporter d'une manière ou d'une autre à l'existence d'un lien contractuel entre la société redevable de la cotisation et un travailleur indépendant. Cette cotisation est en effet

due par toute société quelconque, sans égard à la circonstance qu'elle fait ou non appel aux services d'un travailleur indépendant.

Par ailleurs, la Cour a récemment considéré que certaines cotisations sociales ont pour but de financer, non les différents régimes de sécurité sociale de manière générale, mais l'octroi de prestations sociales bénéficiant en principe aux personnes qui les versent.

Enfin, il serait faux d'affirmer que les cotisations de sécurité sociale constituent actuellement le seul mode de financement des différents régimes de sécurité sociale, lequel financement est aussi garanti via l'impôt. Pour le surplus, l'arrêt n° 77/93 de la Cour ne tranche en rien la question de la nature du prélèvement constitué par la cotisation litigieuse.

A.10. En tant qu'elle constitue un impôt, la cotisation litigieuse devrait respecter les articles 170 à 172 de la Constitution. Or, en l'espèce, celle-ci échappe au principe de l'annualité de l'impôt. En outre, le montant est fixé par arrêté royal alors qu'une telle délégation au Roi est proscrite s'agissant d'un élément essentiel de l'impôt. Enfin, il ne pouvait pas revenir au Roi de déterminer les cas d'exemption de la cotisation litigieuse.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité, avec les articles 10, 170, 171, 172 et 173 de la Constitution, des articles 88 à 106 de la loi du 30 décembre 1992 « portant des dispositions sociales et diverses » en ce que ces articles octroieraient une habilitation trop large au Roi.

Les articles 88 à 106 de la loi en cause instaurent une cotisation annuelle à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants. Ils disposent :

« Art. 88. Pour l'application du présent chapitre, il y a lieu d'entendre par :

a) ' Statut social des travailleurs indépendants ' : l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants;

b) ' Caisse d'assurances sociales ' : les caisses libres d'assurances sociales pour travailleurs indépendants et la Caisse nationale auxiliaire d'assurances sociales pour travailleurs indépendants, créées en exécution de l'article 20 de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants;

c) ' Institut national ' : l'Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants;

d) ' Société ' : les sociétés assujetties à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents;

e) ' Année de cotisation ' : toute année civile au cours de laquelle la société est assujettie aux dispositions du présent chapitre.

Art. 89. § 1. Les sociétés sont tenues, dans les trois mois après leur création ou dans les trois mois du fait qui les soumet à l'impôt des non-résidents, de s'affilier à une caisse d'assurances sociales.

§ 2. La société qui néglige de s'affilier à une caisse d'assurances sociales dans le délai prévu au § 1er, est mise en demeure par l'Institut national par lettre recommandée à la poste. Si elle ne s'affilie pas volontairement à une caisse d'assurances sociales dans les trente jours qui suivent la date de l'envoi par la poste de la mise en demeure, elle est affiliée d'office à la Caisse nationale auxiliaire d'assurances sociales pour travailleurs indépendants.

§ 3. L'Administration des Contributions directes est tenue de fournir à chaque intéressé les informations et attestations requises pour l'application du présent chapitre, sans porter de frais en compte.

Art. 90. Les sociétés qui, en application des dispositions du présent chapitre, sont restées affiliées à la même caisse d'assurances sociales durant trois années de cotisation au moins et qui ont payé les cotisations concernées, peuvent changer de caisse d'assurances sociales. Les sociétés qui souhaitent recourir à cette possibilité doivent le signaler, au plus tard six mois avant la nouvelle année de cotisation, à la caisse d'assurances sociales à laquelle elles souhaitent s'affilier à partir du 1er janvier de ladite année.

Art. 91. Les sociétés sont tenues de verser une cotisation annuelle forfaitaire.

Le Roi fixe, pour [...] que ce soit d'application à partir de 2004, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les cotisations dues par les sociétés, sans que celles-ci ne puissent toutefois dépasser 868 EUR. Pour ce faire, il peut opérer une distinction sur la base de critères qui tiennent notamment compte de la taille de la société.

Art. 92. La cotisation visée à l'article 91 doit être réglée avant le 1er juillet de chaque année de cotisation ou au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit le mois de la création de la société ou le mois de son assujettissement à l'impôt des non-résidents.

Par dérogation à l'alinéa 1er, la cotisation relative à l'année 2004 doit être perçue à compter du 1er octobre 2004 et réglée au plus tard le 31 décembre 2004 ou au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit le mois de la création de la société ou le mois de son assujettissement à l'impôt des non-résidents.

Art. 92bis. Les sociétés qui, au moyen d'une attestation délivrée par l'Administration des Contributions directes, peuvent prouver qu'elles n'ont exercé aucune activité commerciale ou civile pendant une ou plusieurs années civiles complètes, ne sont pas redevables de la cotisation visée à l'article 91 pour les années concernées.

Art. 93. Une majoration de 1 % par mois civil de retard de paiement est appliquée sur la partie des cotisations qui n'a pas été payée à temps.

Cette majoration est appliquée jusque et y compris le mois au cours duquel soit la société a payé la cotisation due, soit une procédure judiciaire a été engagée, soit la caisse à laquelle la

société est affiliée lui a fait signifier la contrainte contenant commandement à payer la cotisation due.

Art. 94. Le Roi détermine :

- 1° les modalités d'affiliation;
- 2° de quelle manière et dans quelles conditions une société peut changer de caisse d'assurances sociales;
- 3° quelles sont les données que les sociétés sont tenues de communiquer à leur caisse d'assurances sociales, ainsi que la manière de le faire et le délai imparti à cet effet;
- 4° les modalités de paiement;
- 5° de quelle manière les cotisations perçues par les caisses d'assurances sociales sont transférées à l'Institut national;
- 6° quels montants sont destinés à couvrir les frais d'administration et de fonctionnement des caisses d'assurances sociales et de l'Institut national;
- 7° quelles sont les données que les caisses d'assurances sociales sont tenues de fournir au Ministère des Classes moyennes ou à l'Institut national en vue de l'application des dispositions du présent chapitre ainsi que du contrôle qui en découle;
- 8° dans quels cas les sociétés peuvent être exemptées de l'application des dispositions du présent chapitre pour ce qui est de l'année ou des années où elles se trouvent en situation de liquidation, de faillite ou de réorganisation judiciaire;
- 9° quelles sociétés, constituées après le 1er janvier 1991, peuvent être exonérées, pendant les trois premières années après leur constitution, de l'obligation de cotisation prévue en vertu de ce chapitre et sous quelles conditions elles peuvent invoquer cette exonération.
- 10° les cas dans lesquels il peut être renoncé à l'application des majorations visées à l'article 93.

Art. 95. § 1. Les caisses d'assurances sociales sont chargées du recouvrement de la cotisation, au besoin par la voie judiciaire.

§ 1er bis. Sans préjudice de leur droit de citer devant le juge, les caisses d'assurances sociales peuvent, en tant qu'organisme percepteur des cotisations, également procéder au recouvrement des sommes qui leur sont dues par voie de contrainte.

Le Roi règle les conditions et les modalités de poursuite par voie de contrainte ainsi que les frais résultant de la poursuite et leur mise à charge.

§ 2. Le recouvrement de la cotisation prévue par le présent chapitre se prescrit par cinq ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit l'année pour laquelle elle est due.

La prescription est interrompue :

1° de la manière prévue par les articles 2244 et suivants du Code civil;

2° par une lettre recommandée à la poste ou une sommation d'huissier par laquelle la caisse d'assurances sociales chargée du recouvrement réclame la cotisation due.

§ 3. L'action en répétition de la cotisation payée indûment se prescrit par cinq ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit l'année au cours de laquelle la cotisation indue a été payée.

La prescription est interrompue :

1° de la manière prévue par les articles 2244 et suivants du Code civil;

2° par une lettre recommandée à la poste adressée par la société à la caisse d'assurances sociales qui a perçu la cotisation et réclamant le remboursement de la cotisation payée indûment.

§ 4. Lorsque par suite de négligence d'une caisse d'assurances sociales pour travailleurs indépendants, des cotisations visées à l'article 91 n'ont pu être recouvrées, la caisse en est déclarée responsable par décision du ministre des Classes moyennes, les sommes en question étant mises à charge du produit des cotisations destinées à couvrir les frais d'administration de la caisse en cause.

§ 5. Les caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants peuvent réclamer aux sociétés affiliées le remboursement des frais qui sont occasionnés par les rappels qu'elles sont amenées à adresser aux sociétés, le cas échéant par huissier de justice, en cas de retard de paiement des cotisations.

Le ministre des Classes moyennes peut fixer des montants forfaitaires que les caisses peuvent réclamer à ce titre.

Les frais visés par le présent paragraphe sont recouverts comme les cotisations visées à l'article 91.

Art. 95bis. Les articles 16bis, 16ter et 23ter de l'arrêté royal n° 38 organisant le statut social des indépendants, s'appliquent dans le cadre du présent chapitre.

Art. 96. En cas de fusion ou d'absorption de deux ou plusieurs sociétés, la société absorbante ou la nouvelle société née de la fusion est redevable des cotisations ou majorations impayées, qui étaient dues au moment de cette opération par les sociétés absorbées ou fusionnées.

Art. 97. Pour l'application du présent chapitre, la modification de la forme juridique ou toute autre modification des statuts d'une société n'est pas considérée comme la constitution d'une nouvelle société.

Art. 98. Les associés actifs, administrateurs ou gérants sont tenus solidairement avec la société au paiement de la cotisation, des majorations et des frais dont cette dernière est redevable.

Art. 100. La cotisation prévue par le présent chapitre est, en ce qui concerne les impôts sur les revenus, de même nature que les cotisations dues en exécution de la législation sociale.

Art. 101. Dans la phrase introductive de l'article 20, § 1er, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967, modifié par la loi du 6 février 1976, les mots ' ou d'autres lois ' sont insérés entre les mots ' à l'article 18, §§ 1er et 2 ' et ' ces caisses '.

Art. 102. L'article 581 du Code judiciaire, modifié par les lois des 30 juin 1971, 4 août 1978 et 1er août 1985 et par l'arrêté royal n° 464 du 25 septembre 1986, est complété par un 8°, libellé comme suit:

' des contestations relatives à l'obligation pour les sociétés de payer une cotisation destinée au statut social des travailleurs indépendants en vertu du chapitre III du titre III de la loi du 26 juin 1992 portant des dispositions sociales et diverses, et du chapitre II du titre III de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses '.

Art. 103. L'article 19, 4<sup>ter</sup>, alinéa 2, de la loi du 16 décembre 1851 sur la révision du régime hypothécaire, inséré par la loi du 19 mai 1982, est remplacé par la disposition suivante :

' Les cotisations et les majorations dues aux caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants et à la Caisse nationale auxiliaire d'assurances sociales pour travailleurs indépendants, en application de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, du Chapitre III du Titre III de la loi du 26 juin 1992 portant les dispositions sociales et diverses et du Chapitre II du Titre III de la loi du 30 décembre 1992 portant les dispositions sociales et diverses '.

Art. 104. Les sociétés, constituées avant l'entrée en vigueur du présent chapitre, restent pour l'application des dispositions du présent chapitre affiliées à la caisse d'assurances sociales qu'elles ont choisie ou à laquelle elles ont été affiliées d'office en application des dispositions du chapitre III du titre III de la loi du 26 juin 1992 portant des dispositions sociales et diverses.

Art. 105. L'article 85 de la loi du 26 juin 1992 portant des dispositions sociales et diverses est complété par un alinéa 2, libellé comme suit :

' Les dispositions du présent chapitre restent toutefois en vigueur en ce qui concerne le recouvrement des cotisations '.

Art. 106. Les dispositions du présent chapitre entrent en vigueur le 1er janvier 1993, à l'exception des dispositions des articles 102, 103 et 105 qui produisent leurs effets le 1er juillet 1992 ».

B.1.2. Il ressort de la décision de renvoi que la Cour n'est en réalité interrogée que sur les articles 91 et 94, 8° et 9°, de la loi en cause. La Cour limite son examen à ces dispositions.

B.2.1. La cotisation en cause à charge des sociétés au profit du régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants a été instaurée à l'origine comme une cotisation forfaitaire unique de 7 000 francs par l'article 78 de la loi du 26 juin 1992 portant des dispositions sociales et diverses.

Un recours en annulation a été introduit contre ces dispositions. Dans son arrêt n° 77/93 du 3 novembre 1993, portant rejet de ce recours, la Cour a jugé :

« B.3.2. L'instauration, par les dispositions attaquées, d'une cotisation forfaitaire à charge des sociétés peut se justifier par la considération que, si les personnes exerçaient en qualité de travailleur indépendant l'activité qu'elles exercent en société, elles seraient tenues au paiement des cotisations sociales dues en vertu du statut social des travailleurs indépendants; le législateur a d'ailleurs pris en compte la circonstance que la diminution de la base de ces cotisations résultait précisément du fait que de nombreux indépendants s'étaient soustraits aux charges pesant sur les personnes physiques en fondant une société ou en recourant au procédé dit de la ' société unipersonnelle ' (déclaration du ministre des petites et moyennes entreprises et de l'agriculture en commission du Sénat, *Doc. parl.*, Sénat, rapport, S.E. 1991-1992, n° 315/4, p. 11; dans le même sens, pp. 6 et 10; exposé des motifs, n° 315/1, p. 28; Chambre, rapport, S.E. 1991-1992, n° 480/7, pp. 9 et 12).

B.3.3. Il appartient au législateur, en présence d'un important déficit du ' statut social ' des indépendants (Sénat, n° 315/4, précité, p. 4), d'apprécier dans quelle mesure il est opportun, plutôt que d'augmenter les cotisations sociales des indépendants (*idem*, p. 14) ou de modifier le statut fiscal des sociétés (Chambre, n° 480/7, précité, p. 9), d'imposer à celles-ci l'obligation de contribuer au financement du régime de sécurité sociale des indépendants lorsque l'équilibre financier de celle-ci est menacé par la transformation, rendue possible par une législation distincte, d'activités professionnelles indépendantes en activités sociétaires ou réputées telles. Ce faisant, le législateur ne peut cependant méconnaître la portée des articles 6 et 6bis de la Constitution en recourant à un moyen disproportionné au but visé.

B.3.4. La notion de forfait, telle qu'elle apparaît dans la disposition attaquée, se situe à l'opposé de celle de proportion. L'on peut cependant admettre qu'en matière sociale notamment, des considérations d'efficacité et de coût empêchent le législateur de tenir compte de l'extrême diversité de situation des sociétés, d'autant que l'élaboration et la mise en œuvre de mesures affinées eussent été de nature, sinon à mettre en cause la réalisation de l'objectif, du moins à la retarder (Sénat, n° 315/4, précité, p. 17). Compte tenu de la petite taille ou de la

situation difficile de bon nombre de sociétés, une simplification aussi radicale n'aurait pu être admise pour l'instauration d'une cotisation d'un montant sensiblement plus élevé ».

B.2.2. La loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses (*Moniteur belge*, 9 janvier 1993) a remplacé la cotisation unique par une cotisation annuelle.

Il est exposé ce qui suit dans les travaux préparatoires :

« Pour l'année 1992, une cotisation forfaitaire a été mise à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants. Cette mesure a été prise en raison de l'importance croissante du nombre de sociétés ainsi qu'en raison de la situation financière précaire dans laquelle se trouvait le statut social des travailleurs indépendants.

Vu que les tendances esquissées ci-dessus se confirment et en vue d'obtenir un équilibre financier durable dudit statut, cette cotisation est maintenue » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 526-1, p. 27).

B.2.3. L'article 91 de la loi précitée du 30 décembre 1992 a été remplacé par l'article 279 de la loi-programme du 22 décembre 2003.

La nouvelle rédaction de l'article 91 est la conséquence de l'adoption d'un amendement, justifié comme suit :

« Par la loi du 30 décembre 1992 a été introduite, à la suite de la cotisation unique, une cotisation annuelle à charge des sociétés destinée au statut social des travailleurs indépendants.

Cette cotisation annuelle a été fixée au départ à 7 000 BEF pour ensuite, par arrêté royal du 18 novembre 1996, être portée à 12 500 BEF (converti en 310 euros conformément à l'arrêté royal du 20 juillet 2000). Par suite de l'indexation, la cotisation s'élève pour l'année 2 003 à 335 euros.

Par le présent amendement, la compétence pour fixer la cotisation annuelle à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants, est confiée au Roi. Dorénavant, différentes cotisations annuelles pourront être fixées, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, en fonction notamment de la taille de société. Le Roi peut ainsi fixer des critères qui opèrent une distinction entre divers types de sociétés, en fonction de leur taille. Suivant le type de société auquel on appartient, ce sera l'une ou l'autre cotisation qui sera due » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/018, p. 11).

Il ressort des travaux préparatoires que le ministre compétent a marqué son accord sur l'amendement. Le ministre a répondu comme suit à une question d'un parlementaire :

« [...] le forfait sera fixé en fonction de la taille de l'entreprise. Les critères concrets ne sont pas encore fixés. Au début de la Table ronde, des problèmes se sont posés. Aussi une concertation a-t-elle été organisée préalablement. Lors de la première réunion, il s'est avéré qu'un des problèmes du secteur des classes moyennes concernait les cotisations. C'est pourquoi il a été proposé de moduler ces cotisations. Les décisions du conclave gouvernemental seront exécutées. Les petites sociétés acquitteront des cotisations moins élevées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/031, pp. 15-16).

B.3. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la question préjudicielle ainsi que les motifs de la décision de renvoi font clairement apparaître en quoi le principe de la légalité de l'impôt, tel qu'il est consacré aux articles 170, 172 et 173 de la Constitution, pourrait être violé.

Par ailleurs, le non-respect de ces dispositions est constitutif d'une violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Il implique en effet une différence de traitement injustifiable entre deux catégories de contribuables : ceux qui bénéficient de la garantie en vertu de laquelle personne ne peut être soumis à un impôt si celui-ci n'a pas été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue et ceux qui sont privés de cette garantie constitutionnelle.

B.4.1. La Cour doit d'abord examiner si la cotisation en cause doit être considérée comme un impôt ou comme une cotisation de sécurité sociale. En effet, ce n'est que dans le premier cas que peut être invoquée une violation des articles 170, 172 et 173 de la Constitution.

B.4.2. Les articles 170, 172 et 173 de la Constitution contiennent le principe de légalité en matière d'impôts et de rétributions. Ils ne sont pas applicables aux cotisations à la sécurité sociale. Bien que les impôts et les cotisations de sécurité sociale puissent avoir des caractéristiques communes, du fait de leur caractère obligatoire, ils diffèrent toutefois fondamentalement : les impôts servent à couvrir les dépenses générales d'intérêt public, tandis que les cotisations de sécurité sociale sont exclusivement affectées au financement de régimes d'allocations de remplacement ou de complément des revenus du travail.

Le paiement de la cotisation en cause ne fait pas naître de droits complémentaires sur le plan de la sécurité sociale, de sorte qu'un lien avec la sécurité sociale des personnes redevables fait défaut. Il s'ensuit que la cotisation en cause n'est pas une cotisation à la sécurité sociale, mais un impôt au sens des articles 170 et 172 de la Constitution.

Contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, ce constat n'est pas remis en cause par le fait que le produit de cette cotisation est destiné au financement du régime de la sécurité sociale des travailleurs indépendants, ni par la déductibilité fiscale de cette cotisation.

B.5.1. Il se déduit de l'article 170, § 1er, et de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

B.5.2. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur.

B.5.3. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

B.6.1. En vertu des dispositions en cause, les sociétés sont redevables d'une cotisation forfaitaire annuelle qui doit être considérée comme un impôt et le Roi est habilité à fixer le montant de cette cotisation, étant entendu qu'elle ne peut être supérieure à 868 euros.

Les dispositions en cause reviennent à habiliter le Roi à fixer *in concreto* un élément essentiel de l'impôt, à savoir le taux d'imposition. Toutefois, le législateur a inscrit dans la loi non seulement le principe de l'imposition forfaitaire, mais également le montant maximum de cet impôt. Le législateur a uniquement entendu laisser au Roi le soin de fixer le tarif, sur la base de critères qui tiennent compte de la taille de la société.

Toutefois, il se déduit du mot « notamment » figurant à l'article 91, alinéa 2, deuxième phrase, en cause, que le Roi pourrait prendre en considération d'autres critères que la taille de la société.

B.6.2. En conséquence, la disposition en cause n'est pas compatible avec le principe de légalité inscrit à l'article 170, § 1er, de la Constitution, mais uniquement en ce qu'elle contient le mot « notamment ».

B.7.1.1. Aux termes de l'article 94, 8°, de la loi du 30 décembre 1992 en cause, tel qu'il a été modifié par l'article 17 de l'arrêté royal du 19 décembre 2010 portant exécution de l'article 84 de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, le Roi détermine « dans quels cas les sociétés peuvent être exemptées de l'application des dispositions du présent chapitre pour ce qui est de l'année ou des années où elles se trouvent en situation de liquidation, de faillite ou de réorganisation judiciaire ».

B.7.1.2. En exécution de cet article, l'article 3, § 1er, de l'arrêté royal du 15 mars 1993 « pris en exécution du chapitre II du titre III de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, relatif à l'instauration d'une cotisation annuelle à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants », modifié par l'article 3 de l'arrêté royal du 31 juillet 2004 et par l'article 57 de l'arrêté royal précité du 19 décembre 2010, dispose :

« Les sociétés qui se trouvent dans une des situations visées ci-après ne sont pas redevables de la cotisation visée à l'article 91 de la loi à partir de l'année de cotisation au cours de laquelle elles se trouvent dans cette situation :

1° elles ont été déclarées en faillite par jugement du tribunal de commerce;

[...]

3° elles font l'objet d'une réorganisation judiciaire qui a été homologuée par le tribunal de commerce et qui n'a pas été annulée ou résolue;

4° elles se trouvent en situation de liquidation et l'extrait de l'acte déterminant le mode de liquidation a été publié dans les annexes au *Moniteur belge* ».

B.7.2.1. Aux termes de l'article 94, 9°, en cause de la loi du 30 décembre 1992, le Roi détermine « quelles sociétés, constituées après le 1er janvier 1991, peuvent être exonérées, pendant les trois premières années après leur constitution, de l'obligation de cotisation prévue en vertu de ce chapitre et sous quelles conditions elles peuvent invoquer cette exonération ».

B.7.2.2. En exécution de cet article, l'article 7 de l'arrêté royal précité du 15 mars 1993, modifié par l'article 1er de l'arrêté royal du 18 avril 1994 et par l'article 5 de l'arrêté royal du 31 juillet 2004, dispose :

« Les sociétés de personnes inscrites comme entreprise commerciale dans la Banque Carrefour des Entreprises et créées après le 1er janvier 1991, peuvent être exonérées de l'obligation de cotiser pendant les trois premières années à compter à partir de l'année de leur création. Elles ne pourront bénéficier de cette exonération que si le gérant ou les gérants, ainsi que la majorité des associés actifs qui ne sont pas gérants, n'ont pas été, au cours des dix années qui précèdent la création de la société, assujettis à l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants pendant plus de trois années.

Les sociétés de personnes qui souhaitent recourir à cette possibilité doivent fournir à la caisse d'assurances sociales à laquelle elles sont affiliées les preuves établissant qu'elles réunissent les conditions visées à l'alinéa 1er ».

B.7.3. Etant donné que les éventuelles exonérations ou exemptions d'impôt font partie des éléments essentiels d'un impôt, le principe de la légalité en matière fiscale exige que la loi contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être déterminé quel contribuable peut bénéficier ou non de l'exemption ou de l'exonération.

B.7.4.1. L'article 94, 8°, en cause de la loi du 30 décembre 1992 s'applique uniquement aux sociétés qui se trouvent en situation de liquidation, de faillite ou de réorganisation

judiciaire. En outre, cette exemption s'applique seulement pour l'année ou les années où elles se trouvent dans cette situation. Enfin, la disposition en cause précise que les sociétés en question sont « exemptées de l'application des dispositions du présent chapitre », de sorte que l'exemption est complète.

B.7.4.2. Bien qu'aux termes de la disposition en cause, le Roi doit déterminer « dans quels cas » des sociétés se trouvant dans une situation de liquidation, de faillite ou de réorganisation judiciaire sont exemptées, le législateur a souhaité exempter toutes les sociétés qui se trouvent dans une telle situation, considérant que ces sociétés ne disposent plus des moyens financiers nécessaires pour payer la cotisation. Par conséquent, le Roi ne dispose pas d'un pouvoir discrétionnaire pour exempter certaines sociétés se trouvant dans cette situation et non d'autres. Les cas à déterminer par le Roi concernent seulement des éléments procéduraux, comme le fait que la réorganisation judiciaire doit avoir été homologuée par le tribunal de commerce et le fait que l'acte déterminant le mode de liquidation doit avoir été publié aux annexes du *Moniteur belge*.

B.7.4.3. Par conséquent, l'article 94, 8°, de la loi du 30 décembre 1992 satisfait aux conditions mentionnées en B.7.3.

B.7.5.1. Bien que l'article 94, 9°, en cause de la loi du 30 décembre 1992 précise qu'une société doit avoir été constituée après le 1er janvier 1991 pour être exonérée de l'obligation de cotisation et que cette exonération est limitée aux trois premières années après la constitution, il ressort de cette disposition et, en particulier, du mot « quelles » que l'intention du législateur n'était pas d'exonérer pendant trois ans de l'obligation de cotisation toutes les sociétés constituées après le 1er janvier 1991. Au cours des travaux préparatoires de la disposition en cause, il a été observé à ce sujet qu'« une intervention partielle est accordée aux sociétés créées depuis le 1er janvier 1991 » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993), n° 526/3, pp. 13-14). A cet égard, le législateur tentait surtout d'aider les entreprises débutantes qui ne disposent d'aucun revenu (*ibid.*, p. 14).

L'article 7 précité de l'arrêté royal du 15 mars 1993 a, du reste, limité l'exonération à certaines sociétés de personnes.

B.7.5.2. Sous réserve du fait qu'il doit s'agir de sociétés constituées après le 1er janvier 1991, la disposition en cause ne contient toutefois aucun critère au regard duquel le Roi peut déterminer quelles sont les sociétés qui, au sein de cette catégorie de sociétés, sont exonérées de l'obligation de cotisation.

B.7.5.3. Il en découle que l'article 94, 9°, de la loi du 30 décembre 1992 n'est pas compatible avec le principe de légalité consacré par l'article 172, alinéa 2, de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, tel qu'il a été modifié par l'article 279 de la loi-programme du 22 décembre 2003, viole l'article 170 de la Constitution, mais uniquement dans la mesure où il contient le mot « notamment ».

- L'article 94, 8°, de la même loi ne viole pas l'article 172, alinéa 2, de la Constitution.

- L'article 94, 9°, de la même loi viole l'article 172, alinéa 2, 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 16 juin 2011, par le juge J. Spreutels, en remplacement du président R. Henneuse, légitimement empêché d'assister au prononcé du présent arrêt.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels