

Numéro du rôle : 1835
Arrêt n° 30/2001 du 1er mars 2001

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 2 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses - modifiant l'article 32 du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par l'article 5 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 - et de l'article 48, § 1er, de la même loi, introduit par V. Egret.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et G. De Baets, et des juges P. Martens, J. Delruelle, R. Henneuse, M. Bossuyt et E. De Groot, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 7 décembre 1999 et parvenue au greffe le 8 décembre 1999, V. Egret, demeurant à 1080 Bruxelles, rue Reimond Stijns 86, a introduit un recours en annulation de l'article 2 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses - qui a modifié l'article 32 du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par l'article 5 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 - et de l'article 48, § 1er, de la même loi (publiée au *Moniteur belge* du 12 juin 1999).

II. *La procédure*

Par ordonnance du 8 décembre 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 28 janvier 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 3 février 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- R. Van Damme, demeurant à 1000 Bruxelles, rue Charles Quint 15, par lettre recommandée à la poste le 9 février 2000;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 7 mars 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 2 mai 2000.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- V. Egret, par lettre recommandée à la poste le 23 mai 2000;

- R. Van Damme, par lettre recommandée à la poste le 23 mai 2000;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 26 mai 2000.

Par ordonnances du 31 mai 2000 et du 29 novembre 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 7 décembre 2000 et 7 juin 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

V. Egret a introduit un mémoire complémentaire, par lettre recommandée à la poste le 3 juillet 2000.

Par ordonnance du 21 décembre 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 10 janvier 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties par lettres recommandées à la poste le 22 décembre 2000.

A l'audience publique du 10 janvier 2001 :

- ont comparu :

. V. Egret, en son nom propre;

. B. Druart, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Delruelle et M. Bossuyt ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *Objet des dispositions entreprises*

L'article 2 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses dispose :

« A l'article 32 du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par l'article 5 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996, sont apportées les modifications suivantes :

A) L'alinéa 1er est remplacé par la disposition suivante :

' Les rémunérations des dirigeants d'entreprise sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique :

1° qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues;

2° qui exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail. '

B) Compléter cet article par un alinéa 3, libellé comme suit :

' L'alinéa 1er n'est pas applicable aux personnes physiques qui exercent un mandat non rémunéré d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, pour autant que les revenus de biens immobiliers qu'ils perçoivent de cette même association ou personne morale ne soient pas pris en considération pour la requalification à titre de rémunération visée à l'alinéa 2, 3°. »

L'article 48, § 1er, de la loi précitée dispose :

« Les articles 2, 19, A, 23, 24 et 33, B, produisent leurs effets à partir de l'exercice d'imposition 1998. »

IV. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt de la partie requérante

A.1. La partie requérante est employée d'une société anonyme où elle est chargée, depuis le 1er mars 1983, d'effectuer tous travaux de bureau, en qualité d'aide-comptable, de téléphoniste-réceptionniste, de secrétaire. Son traitement était fixé à 29.000 francs bruts par mois.

En 1985, elle est nommée directeur salarié avec un traitement de 32.019 francs bruts par mois et elle est désignée comme administrateur (dont le mandat est gratuit) par une décision de l'assemblée générale du 28 juin 1985.

La partie requérante a un intérêt à demander l'annulation des deux dispositions précitées qui, en instaurant le principe d'attraction de toute somme versée à quelque titre que ce soit à l'administrateur d'une société exerçant un mandat à titre gratuit dans cette même société, modifient de manière rétroactive sa situation fiscale et lui causent préjudice.

Quant à l'intérêt de la partie intervenante

A.2. La partie intervenante a été engagée en 1971 dans une entreprise en qualité d'ouvrier mécanicien pour un salaire de 80 francs de l'heure. Cette entreprise a été transformée en société anonyme le 26 novembre 1980. Par une décision de l'assemblée générale du 13 décembre 1982, elle a été désignée comme administrateur (à titre gratuit). Son salaire annuel brut s'élevait, en 1999, à 809.363 francs.

La partie intervenante a intérêt à joindre ses observations à celles de la partie requérante dans la mesure où les deux dispositions légales entreprises, en instaurant le principe d'attraction de toute somme versée à un titre quelconque à l'administrateur d'une société exerçant un mandat à titre gratuit dans cette même société, modifient de manière rétroactive sa situation fiscale et lui causent préjudice.

Quant au fond

Sur le premier moyen

A.3.1. Un premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les dirigeants d'entreprise ou les administrateurs de société voient discriminatoirement et rétroactivement tous les revenus qu'ils perçoivent d'une société être taxés comme revenus de dirigeants d'entreprise alors que les autres contribuables sont taxés en fonction de la nature de leurs revenus.

A.3.2. Après avoir rappelé en quoi consiste le principe d'attraction et après avoir souligné que cette même attraction jouait naguère pour l'ancienne catégorie des associés actifs, le Conseil des ministres admet que la différence de traitement incriminée existe mais il ajoute que celle-ci est raisonnablement justifiée eu égard au but du législateur et que ses effets ne sont pas disproportionnés.

Constatant en effet que l'administration fiscale ne s'entendait pas sur le point de savoir si le principe d'attraction avait été ou non supprimé par l'arrêté royal du 20 décembre 1996 qui avait modifié l'article 32 du Code des impôts sur les revenus (ci-après C.I.R.), le législateur est intervenu, par la loi incriminée, afin de lever tout doute sur sa volonté de maintenir le principe d'attraction et ce, dans le but d'éviter que « certains saisissent cette opportunité (doute quant à la subsistance du principe d'attraction) pour optimiser leurs rémunérations en tant que dirigeant d'entreprise, aussi bien sur le plan fiscal que parafiscal. Ils pourraient ainsi déduire deux fois leurs

frais forfaitaires ou soustraire leurs revenus de leur assujettissement à la sécurité sociale des indépendants » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/1, p. 3).

Ces deux buts essentiels à la vie de l'Etat sont légitimes et proportionnés puisque le législateur a limité la mesure au seul cas où le risque d'abus était possible, c'est-à-dire lorsqu'on cumule plusieurs qualités au sein d'une même société. Le principe d'attraction ne s'applique pas aux personnes physiques qui exercent un mandat non rémunéré d'administrateur, de gérant ou de liquidateur dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, du C.I.R.

Les effets de la mesure, eux aussi envisagés par le législateur, restent dans une limite raisonnable par rapport au but visé : le premier moyen n'est pas fondé.

A.3.3. La partie requérante et la partie intervenante considèrent que les justifications données par le Conseil des ministres ne sont exactes ni en fait ni en droit. Dans leur cas particulier, en effet, les salariés d'une entreprise qui exercent un mandat gratuit d'administrateur n'ont jamais pu, auparavant, bénéficier de la « double imputation des charges professionnelles », ce qui met à néant la justification du législateur pour fonder l'inégalité de traitement imposée aux dirigeants d'entreprise. Par ailleurs, il convient de relever que l'argument développé par le Conseil des ministres est irrelevante puisque la catégorie de « personnes dirigeantes » n'existait pas avant l'arrêté royal du 20 décembre 1996. Comment supprimer un principe pour l'avenir à une catégorie de personnes qui n'étaient pas concernées par lui ?

Enfin, la solution à l'hypothétique cause d'incertitude apportée par la nouvelle disposition de l'article 32 du C.I.R. est disproportionnée au soi-disant but visé par le législateur en ce qu'elle ne vise que les administrateurs et les dirigeants d'entreprise qui ne sont pas les seuls pour lesquels le risque d'abus est possible. Le risque est nul dans le cas où l'administrateur ou le dirigeant d'entreprise ne perçoit aucune rétribution pour l'exercice de son mandat, que ce soit dans des sociétés commerciales dont les revenus sont soumis à l'impôt des sociétés ou dans les associations ou personnes morales visées par l'article 220, 3°, du C.I.R.

Sur le deuxième moyen

A.4.1. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que l'article 48, § 1er, de la loi du 4 mai 1999 précitée applique rétroactivement l'article 2 de la même loi, sans juste motif, aux revenus perçus au cours des années 1997 et 1998 par les dirigeants d'entreprise seulement, alors que les autres contribuables ont vu leurs revenus professionnels être taxés et enrôlés conformément à la législation applicable à l'époque (soit pour les années 1997 et 1998) dans le respect des principes de la non-rétroactivité des lois (stipulée à l'article 2 du Code civil), de la sécurité juridique et de l'annualité des impôts (articles 171 et 172 de la Constitution).

A.4.2. Le Conseil des ministres, qui n'ose pas prétendre que le principe d'attraction n'a jamais été abandonné par le législateur (l'arrêté royal du 20 décembre 1996 semblant avoir fait l'objet d'un « mégacafouillage » tant au niveau de sa rédaction que dans son interprétation) ni donc qu'il n'y a aucune rétroactivité, estime que cette rétroactivité, voulue par le législateur, est raisonnablement justifiée.

Il apparaît en effet que le but du législateur fut de supprimer toute équivoque et ce, en faveur des contribuables mais aussi de l'administration fiscale qui se trouvaient en pleine incertitude juridique. Il fallait « gommer l'incertitude » ayant existé après l'arrêté royal du 20 décembre 1996 (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, pp. 13 et 14). Il faut donc estimer que la rétroactivité est profitable aux intéressés, qui retrouvent la sécurité juridique quant au statut fiscal qui leur est applicable.

Les effets de la mesure sont, quant à eux, raisonnables eu égard au but poursuivi, selon les propos tenus par le ministre des Finances : « il apparaît très clairement que la majorité des contribuables (ou de leurs représentants) n'ont, par manque de clarté, pas modifié leur comportement en matière de déclaration fiscale de leurs rémunérations ». La mesure rétroactive est ainsi celle qui est la plus justifiable eu égard à la proportion de contribuables qui estimaient que le principe d'attraction n'avait jamais été supprimé.

Le deuxième moyen n'est pas fondé.

A.4.3. La partie requérante comme la partie intervenante réfutent la thèse du Conseil des ministres en affirmant que tant le texte de l'arrêté royal de 1996 que celui de la loi de confirmation de 1997 sont clairs et ont été interprétés de manière unanime comme engendrant la suppression du principe d'attraction. L'équivoque et l'insécurité juridique ne sont le fait que de la seule administration fiscale. On ne peut admettre comme justification de la violation du principe de non-rétroactivité des lois fiscales les réticences de l'administration fiscale à appliquer une nouvelle législation fiscale claire, engendrant par là une éventuelle insécurité juridique et la confusion. Ce serait invoquer sa propre turpitude. Par ailleurs, le nouveau texte étend, de manière significative, la portée du principe d'attraction.

Sur le troisième moyen

A.5.1. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée en ce que les personnes exerçant un mandat gratuit d'administrateur en même temps qu'un emploi de salarié dans une même entreprise mais qui sont en interruption de carrière voient les revenus de remplacement extralégaux alloués par l'entreprise en application de la législation sociale être taxés discriminatoirement comme revenus professionnels normaux de dirigeant d'entreprise alors que ces revenus sont, dans le chef des autres contribuables, imposés selon la catégorie à laquelle ils appartiennent, c'est-à-dire comme des revenus de remplacement qui bénéficient d'une réduction d'impôt spécifique.

A.5.2. Le troisième moyen repose, selon le Conseil des ministres, sur un postulat erroné. En effet, il faut distinguer l'application du principe d'attraction du calcul de l'impôt. Le principe d'attraction s'applique, certes, comme pour les autres revenus, aux revenus de remplacement : ceux-ci sont donc considérés comme rémunérations de dirigeant d'entreprise. En revanche, en ce qui concerne le calcul de l'impôt, les revenus de remplacement sont traités de manière identique pour tous les contribuables. Ils bénéficient donc d'une même réduction spéciale d'impôt : la discrimination invoquée n'existe donc pas.

A.5.3. La partie requérante et la partie intervenante rejettent le raisonnement tenu par le Conseil des ministres. Tout d'abord, le système d'interruption de carrière ne s'applique qu'aux personnes salariées et donc sous contrat d'emploi. Ensuite, il n'existe aucune rubrique dans le cadre XII « Rémunérations des dirigeants d'entreprise » de la déclaration fiscale pour pouvoir déclarer cette indemnité extralégale d'interruption de carrière.

Dès lors, l'indemnité extralégale versée par une société à son employé ne pourra bénéficier de la réduction d'impôt applicable aux revenus de remplacement comme cela est prévu dans le cadre IV « Des traitements, salaires, [etc.] » de la déclaration. Tous les revenus perçus par les dirigeants d'entreprise sont globalisés dans la rubrique 400, à l'exception de l'indemnité de dédit et du pécule de vacances anticipé. C'est ce que reconnaît la partie adverse en utilisant la formulation pudique « les revenus (visés à l'article 31, alinéa 2, 4°) sont requalifiés comme rémunérations de dirigeant d'entreprise ».

En ce qui concerne le cas particulier de la requérante, dans la cotisation de l'exercice 1997 (revenus de 1996) du 18 décembre 1997, l'allocation octroyée par l'Office national de l'emploi (ONEm) (rubrique 271) et l'indemnité extralégale (rubrique 269) sont taxées comme revenus de remplacement. Or, dans la cotisation rectifiée de 1997 (revenus de 1996) du 23 décembre 1999, seule l'indemnité de l'ONEm a été reprise dans les revenus de remplacement. Le calcul initial de l'impôt est quasi identique pour les deux cotisations à l'exception justement de la réduction pour revenus de remplacement qui est, dans le premier cas, de 54.321 francs et, dans le second cas, de 15.028 francs. Cette différence est donc significative.

Sur le quatrième moyen

A.6.1. Le quatrième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que l'article 2 de la loi du 4 mai 1999 précitée distingue, sans motif valable, les personnes physiques qui exercent cumulativement un mandat d'administrateur non rémunéré dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992 avec un emploi de salarié, des personnes physiques qui exercent en même temps un mandat gratuit d'administrateur et un emploi de salarié dans des sociétés imposées à l'impôt des sociétés alors que rien dans la manière d'exercer ces deux fonctions et de percevoir leur salaire ne permet de les différencier objectivement.

A.6.2. L'exception prévue par le législateur avait pour but, selon le Conseil des ministres, de ne pas décourager la participation des travailleurs salariés à titre bénévole dans les personnes morales visées et d'éviter ainsi de mettre leur organisation en péril.

Cette différence de traitement est valablement motivée et est proportionnée au but poursuivi par le législateur. La situation d'une société commerciale est, en effet, éminemment différente de celle d'une association sans but lucratif (a.s.b.l.). Dans cette dernière, le bénévolat est essentiel et permet le fonctionnement de l'association à moindre coût. Le but de l'a.s.b.l. n'est, de plus, normalement pas le profit, *a fortiori* le profit des associés et moins encore des salariés qui y travaillent. Le risque d'abus auquel le législateur a voulu obvier en affirmant le principe d'attraction n'existe en théorie pas pour les a.s.b.l. Il en est en principe de même pour les personnes morales visées à l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992.

Il faut ajouter que le législateur a refusé d'accorder le bénéfice de l'exception au principe d'attraction aux sociétés à finalité sociale « pour éviter des abus ou des détournements de la disposition légale ». La prudence du législateur en instituant l'exception au principe d'attraction a été jusqu'à exclure cette exception dans le cas où il s'avérerait que le mandataire social loue un bien à l'a.s.b.l. à un prix exorbitant (alinéa 3 de l'article 32). Il y a une différence radicale entre les situations évoquées par la requérante (d'une part, mandat gratuit d'administrateur dans une a.s.b.l. ou une personne morale visée à l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992; d'autre part, mandat gratuit d'administrateur dans une société assujettie à l'impôt des sociétés).

Le quatrième moyen n'est pas fondé.

A.6.3. La partie requérante et la partie intervenante font remarquer que, dans les deux cas, le mandat d'administrateur est exercé à titre gratuit. Encourager le personnel d'une entreprise à participer à la prise de décision (cogestion) du destin de la société soumise à l'impôt des sociétés est aussi louable et bénéfique socialement que dans le cas des personnes morales visées à l'article 220, 3°, du C.I.R. 1992.

Dans les deux cas, les actionnaires ou associés souhaitent la participation de professionnels compétents à leurs délibérations, d'autant plus qu'il s'agit dans cette hypothèse de salariés de l'entreprise elle-même. La différence de traitement n'est donc pas valablement motivée dans la mesure où elle est manifestement disproportionnée au but poursuivi.

Sur le cinquième moyen

A.7.1. Le cinquième moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les personnes exerçant en même temps un mandat d'administrateur et un emploi de salarié dans la même société ne peuvent bénéficier que de la réduction de 5 p.c. à titre de charges professionnelles forfaitaires pour ces deux activités distinctes alors que les autres contribuables peuvent à loisir déduire, sans autre justification, des charges professionnelles forfaitaires supérieures octroyées aux salariés et des charges forfaitaires de 5 p.c. pour leurs revenus d'administrateur dans une autre société voire avec des charges professionnelles forfaitaires égales à celles des salariés accordées pour les profits.

A.7.2. Le Conseil des ministres estime que les situations comparées ne sont ni identiques ni comparables : il y a, d'une part, la situation de la personne qui exerce en même temps un mandat d'administrateur et un emploi de salarié dans la même société; il y a, d'autre part, la situation de la personne qui exerce un mandat d'administrateur dans une société et un emploi de salarié dans une autre société. Des situations non comparables peuvent être traitées différemment. De plus, l'objet du principe est justement de traiter toutes les sommes perçues de la même société comme des rémunérations de dirigeants d'entreprise, dans le but exposé dans la réponse au premier moyen. Ce but n'aurait aucune signification dans le cas de fonctions différentes exercées dans plusieurs sociétés.

Le cinquième moyen n'est pas fondé.

A.7.3. Selon les parties requérante et intervenante, les situations comparées ne sont pas aussi différentes que veut bien le laisser entendre le mémoire du Conseil des ministres.

D'abord, chaque activité différente a le droit absolu dans la législation actuelle de bénéficier de charges professionnelles forfaitaires, c'est-à-dire même si le fisc prouvait que le contribuable n'a eu, dans les faits, aucune charge professionnelle.

En outre, le moyen utilisé par l'Etat est disproportionné pour le motif que d'autres solutions plus équitables étaient manifestement possibles.

- B -

Quant au mémoire complémentaire en réponse

B.1.1. La partie requérante a fait parvenir à la Cour, le 3 juillet 2000, un « mémoire complémentaire en réponse » que le greffe a reçu le 4 juillet 2000.

B.1.2. Aucune disposition de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage ne prévoit ni qu'un mémoire complémentaire en réponse puisse être introduit, ni, partant, un délai dans lequel il pourrait être valablement introduit.

B.1.3. Le « mémoire complémentaire en réponse » est écarté des débats.

Quant à l'intérêt de la partie requérante et de la partie intervenante et quant à l'étendue du recours

B.2. La partie requérante et la partie intervenante, qui exercent toutes les deux des fonctions salariées dans une société commerciale où elles sont aussi titulaires d'un mandat d'administrateur non rémunéré, ont intérêt à demander l'annulation des articles 2 et 48, § 1er, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses uniquement en tant que ces dispositions prévoient qu'à compter de l'exercice d'imposition 1998, toutes les rétributions qu'elles perçoivent de cette société seront considérées comme des rémunérations de dirigeant de société.

B.3. Il résulte de ceci que la Cour n'examinera pas la compatibilité des deux dispositions précitées avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que celles-ci s'appliquent à des personnes physiques qui exercent des fonctions salariées dans une société commerciale dans laquelle elles sont aussi titulaires de mandats d'administrateur ou de gérant rémunérés.

Quant au fond

Sur les premier et deuxième moyens réunis

B.4. Les premier et deuxième moyens sont dirigés contre les articles 2 et 48, § 1er, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses en ce qu'ils instaurent le principe d'attraction de manière discriminatoire et rétroactivement à partir de l'exercice d'imposition 1998 pour les dirigeants d'entreprise qui exercent au sein d'une même société un emploi de salarié et un mandat, salarié ou non, d'administrateur.

B.5.1. Jusques et y compris l'exercice d'imposition 1997, le Code des impôts sur les revenus (ci-après C.I.R.) distinguait les rémunérations des travailleurs, les rémunérations des administrateurs de sociétés de capitaux et, enfin, les rémunérations des associés actifs de sociétés de personnes. Un administrateur de société de capitaux était, selon l'article 32 du C.I.R. de l'époque, soumis au principe d'attraction en vertu duquel les revenus professionnels qu'il recueillait dans sa société relevaient des « rémunérations d'administrateur » et devaient donc être taxés en tant que tels.

L'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996 a modifié les classifications anciennes en supprimant celle des « rémunérations d'administrateur », d'une part, et celle des « rémunérations des associés actifs », d'autre part. L'arrêté royal, cependant, créait une nouvelle catégorie, celle des « rémunérations des dirigeants d'entreprise ».

Aux termes de l'article 32, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. 1992, modifié par l'arrêté royal précité, les rétributions allouées ou attribuées « à une personne physique, en raison de l'exercice d'un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou de fonctions analogues » étaient imposables au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise. Il en était de même, selon l'article 32, alinéa 1er, 2°, du C.I.R. 1992, des rétributions allouées ou attribuées « à une personne physique qui exerce au sein de la société une activité ou une fonction dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, technique ou financier, en dehors d'un contrat de travail » (catégorie appelée aussi des « directeurs indépendants »).

B.5.2. Dans la version antérieure à l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996, les termes « en raison de » figurant, depuis cet arrêté, dans l'article 32, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. n'existaient pas. Il en est résulté une controverse sur le point de savoir si l'arrêté royal précité, en introduisant ces termes, avait supprimé le principe d'attraction applicable aux revenus perçus par les administrateurs « en raison » des activités salariées exercées au sein de ces sociétés, lesquelles auraient, par conséquent, été taxables au titre de rémunérations de travailleurs.

La Cour constate qu'au moment d'examiner le projet de loi confirmant l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux précité, la Commission des finances du Sénat entendit le ministre commenter la portée des modifications fiscales réalisées par cet arrêté et déclarer, en particulier, à propos du principe d'attraction que :

« En ce qui concerne les administrateurs et gérants, personnes physiques, la réponse sur le maintien du principe d'attraction est nuancée. La rédaction de l'alinéa 1er, 1°, du nouvel article 32 met clairement en relation la rétribution par rapport à l'exercice d'un mandat social : il n'y a dès lors plus d'attraction à ce stade. [...] [Le principe d'attraction] est limité aux rémunérations décrites sous le 2° de l'alinéa 1er du nouvel article 32 : les rémunérations des dirigeants de sociétés. Ainsi, l'administrateur qui est, au sein de la même société, organe et directeur commercial indépendant,

tombe pour la totalité de la rémunération qu'il promérite de

la société sous l'article 32 nouveau. Par contre, s'il est administrateur et directeur commercial salarié, son revenu sera réparti sous les articles 31 et 32. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1996-1997, n° 1-612, p. 7)

Il résulte de ceci que, contrairement aux doutes émis par le Conseil des ministres dans son mémoire, les auteurs de l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996 et le législateur qui a confirmé cet arrêté ont abrogé le principe d'attraction en pleine connaissance de cause.

B.6.1. Dans cette perspective, l'article 2 entrepris de la loi du 4 mai 1999 précitée modifie l'article 32 tel qu'il avait été revu par l'arrêté royal du 20 décembre 1996 en ce qu'il restaure et, pour ce qui concerne les mandats d'administrateur gratuitement exercés, instaure, le principe d'attraction en considérant comme rémunérations de dirigeant d'entreprise les rétributions allouées à une personne physique « qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues ». Par conséquent, toutes les rétributions perçues de la société seront imposées dorénavant au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise. Selon l'article 48, § 1er, lui aussi entrepris de la même loi précitée du 4 mai 1999, l'article 2 produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 1998.

B.6.2. Les travaux préparatoires des articles entrepris de la loi du 4 mai 1999 entretiennent une certaine confusion quant aux intentions du législateur.

Selon l'exposé des motifs, les deux dispositions ne restaureraient pas le principe d'attraction : elles le confirmeraient seulement (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/1, p. 3). Toutefois, lors de la discussion en Commission des finances de la Chambre, le ministre, rappelant les rétroactes du débat et, notamment, les déclarations du ministre citées en B.5.2, a dit que « le principe d'attraction dans le chef de personnes physiques est réintroduit de manière explicite par le présent projet ». Il ajoutait qu'« en vue d'éviter toute équivoque, [...] le gouvernement a jugé opportun de revenir au texte antérieur avec effet rétroactif » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, pp. 13-14).

Un commissaire a soutenu, dans la même discussion, que « cette interprétation est manifestement erronée. En effet, le ministre des Finances précédent a affirmé explicitement à plusieurs occasions que le principe d'attraction était abrogé par l'arrêté royal du 20 décembre 1996. Pourquoi dès lors avoir réintroduit ce principe ? » (*Doc. parl., Chambre, ibid.*, p. 5).

B.6.3. Selon l'exposé des motifs, le but des dispositions entreprises est d'éviter que des contribuables appliquent deux fois le forfait pour charges : la première pour les revenus payés en raison de l'exercice d'une fonction de dirigeant d'entreprise, la seconde pour les autres revenus qu'ils recueillent de la société. En vertu du principe d'attraction, tous les revenus qu'un dirigeant d'entreprise perçoit de sa société sont à nouveau considérés comme des rémunérations de dirigeant d'entreprise, ce qui, d'une part, ne lui permet de déduire qu'une fois le forfait pour charges et, d'autre part, lui interdit de soustraire ses revenus de son assujettissement à la sécurité sociale des indépendants (*Doc. parl., Chambre, op. cit.*, n° 1949/1, p. 3).

B.6.4. En ce qui concerne en particulier l'application du principe d'attraction pour des personnes physiques qui, comme en l'espèce la partie requérante et la partie intervenante, exercent un mandat non rémunéré d'administrateur, le principe d'attraction semble à première vue neutre : les rémunérations de travailleur salarié deviennent des rémunérations de dirigeant d'entreprise, qui sont imposées au même taux. Du fait de cette requalification, elles ne bénéficient toutefois plus de la déduction forfaitaire applicable aux rémunérations des travailleurs salariés mais de celle applicable aux rémunérations des dirigeants d'entreprise qui est moins favorable (article 51 C.I.R.), du moins pour les montants inférieurs.

Lors des travaux préparatoires, un amendement avait été déposé, tendant à prévoir une exception en leur faveur. Il était ainsi justifié : « De nombreuses associations et entreprises du secteur de l'économie sociale encouragent en effet la participation des travailleurs. Ainsi, il arrive fréquemment que des travailleurs salariés aient l'occasion d'exercer un mandat d'administrateur à titre bénévole ». Selon les travaux préparatoires, « le ministre reconnaît le bien-fondé de cette argumentation. Cependant, pour éviter des abus ou des détournements de la disposition légale, il

souhaiterait limiter cette exception aux seules associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3°, CIR 92 [...] » (*Doc. parl., Chambre, op. cit., n° 1949/8, p. 14*).

B.6.5. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.6.6. Bien que le principe d'attraction, considéré dans sa généralité, soit certes pertinent au regard du but consistant à empêcher que, par suite d'une scission des revenus professionnels, deux déductions forfaitaires soient possibles pour les frais professionnels, il ne l'est pas par rapport à la situation des personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société où elles détiennent aussi un mandat non rémunéré d'administrateur. En effet, elles ne peuvent bénéficier d'une double déduction forfaitaire puisqu'elles ne touchent aucune rémunération du fait de l'exercice de leur mandat. Le Conseil des ministres ne démontre pas - et la Cour n'aperçoit pas - en raison de quels abus une exception n'est prévue que pour les administrateurs non rémunérés d'une association sans but lucratif.

B.6.7. L'article 2 entrepris de la loi précitée du 4 mai 1999 viole donc les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il vise sans justification les personnes physiques qui exercent des fonctions salariées dans une société commerciale où elles sont aussi titulaires d'un mandat gratuit d'administrateur.

B.7.1. L'article 48, § 1er, lui aussi entrepris de la loi précitée du 4 mai 1999 dispose que l'article 2 de la même loi produit ses effets à dater de l'exercice d'imposition 1998.

B.7.2. L'article 48, § 1er, précité étant indissolublement lié à l'article 2 de la loi du 4 mai 1999, il n'est pas nécessaire d'apprécier la question de la compatibilité de son caractère rétroactif avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Il faut considérer que l'article 48, § 1er, viole les articles 10 et 11 de la Constitution dans la même mesure que celle indiquée en B.6.7.

B.8. Les premier et second moyens sont fondés.

Sur les autres moyens

B.9. Les autres moyens ne pouvant conduire à une plus ample annulation, ils ne seront pas examinés.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 2, A), 1°, et l'article 48, § 1er, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses en tant qu'ils s'appliquent à des personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société commerciale dans laquelle elles exercent également, à titre gratuit, un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues;

- rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 1er mars 2001.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior