

Numéro du rôle : 1963
Arrêt n° 113/2001 du 20 septembre 2001

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 309, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus (1964), posée par la Cour de cassation.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, des juges L. François, R. Henneuse, E. De Groot et J.-P. Snappe, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, du président émérite H. Boel, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 10 avril 2000 en cause de J. Van Melkebeke-Lintermans contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 9 mai 2000, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 309, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus (1964) est-il contraire, pour les raisons indiquées dans le moyen, aux principes d'égalité et de non-discrimination consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'il exclut l'octroi d'intérêts moratoires au contribuable intéressé lorsque le précompte mobilier n'a pu être imputé sur l'impôt global frappant ce contribuable en raison de l'expiration du délai légal d'imposition ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

J. Van Melkebeke a demandé à la Cour d'appel de condamner l'Etat au paiement d'intérêts moratoires sur une somme perçue à titre de précompte mobilier. La Cour a refusé de faire droit à la demande en considérant que, si des intérêts sont dus en cas de restitution d'impôts (article 308 du Code des impôts sur les revenus, ci-après C.I.R.), tel n'est pas le cas lorsqu'il s'agit d'une restitution de précomptes (article 309) et que lorsqu'un précompte doit être imputé sur un impôt mais qu'il ne peut l'être en l'absence, comme en l'espèce, d'un enrôlement dans le délai légal, ce précompte n'est pas un impôt mais demeure un mode de perception de l'impôt et acquiert sa nature définitive d'excédent de précompte lorsque l'impôt s'éteint et est fixé définitivement à zéro par la prescription du droit d'enrôler, l'enrôlement illégal établi après l'extinction de l'impôt et du droit d'imposer ne pouvant faire renaître l'impôt. Elle considère également que c'est l'existence ou l'absence du droit d'imposer qui justifie la différence entre l'illégalité des enrôlements qui n'ont pas été établis conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription et l'illégalité des enrôlements contrevenant à une règle relative à la prescription; la distinction entre les précomptes qui ont été imputés sur un impôt enrôlé dans le délai légal mais dont l'enrôlement est entaché d'une nullité et les précomptes qui n'ont jamais perdu leur nature de précompte suite à l'extinction de l'impôt avant l'enrôlement sans base légale est objective et ne donne pas lieu à une contravention aux règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination.

Dans son pourvoi en cassation, le demandeur fait notamment valoir que, établi ou non dans le délai légal d'imposition, l'impôt existe légalement et est exigible conformément à l'article 304 du C.I.R.; mais, rejetant son argumentation, la Cour de cassation estime que le précompte ne change pas de nature lorsqu'il ne peut être imputé sur l'impôt en l'absence d'un enrôlement régulier et que le juge ne peut, dès lors, condamner l'Etat à octroyer des intérêts moratoires.

Le demandeur faisait subsidiairement valoir que si l'article 309, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus (1964) exclut l'allocation d'intérêts moratoires en cas de restitution d'un précompte mobilier imputé sur l'impôt des personnes physiques lorsque cet impôt est annulé pour violation du délai légal d'imposition, cette disposition est, dans cette mesure, contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution et ne peut recevoir effet; il estime que, dans cette interprétation, l'article 309, alinéa 1er, 2°, établit en effet une discrimination au préjudice de la catégorie particulière des contribuables auxquels sont restitués des sommes acquittées par imputation du précompte mobilier sur un impôt établi en dehors du délai légal; qu'en effet, tous les autres contribuables auxquels sont restituées des sommes acquittées sur un impôt annulé ont droit à des intérêts moratoires, soit que l'impôt ait été établi dans le délai légal d'imposition et acquitté par imputation du précompte mobilier ou par un versement en espèces, soit que l'impôt ait été établi en dehors du délai légal d'imposition et acquitté par un versement en espèces.

La Cour de cassation a considéré que cette question de conformité de l'article 309, alinéa 1er, 2°, précité aux articles 10 et 11 de la Constitution devait être soumise à la Cour.

III. La procédure devant la Cour

Par ordonnance du 9 mai 2000, 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 qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 12 octobre 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 28 octobre 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- J. Van Melkebeke, demeurant à 5170 Profondeville, rue Cato 13, par lettre recommandée à la poste le 27 novembre 2000;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 27 novembre 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 décembre 2000.

Par ordonnances du 26 octobre 2000 et du 26 avril 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 9 mai 2001 et 9 novembre 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 22 mai 2001, la Cour a complété le siège par le juge J.-P. Snappe.

Par ordonnance du 30 mai 2001, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 20 juin 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 1er juin 2001.

A l'audience publique du 20 juin 2001 :

- ont comparu :

. Me D. Garabedian, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J. Kirkpatrick, avocat à la Cour de cassation, pour J. Van Melkebeke;

. Me F. T'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. François et E. De Groot ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- 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.

IV. En droit

- A -

A.1.1. Le demandeur dans la procédure devant la Cour de cassation, après avoir rappelé les faits et les antécédents de la procédure, expose, d'une part, qu'il est de jurisprudence constante que lorsque les précomptes ou versements anticipés ont d'abord été imputés sur un impôt établi par l'administration, avant d'être restitués à la suite de l'annulation ou du dégrèvement total ou partiel de cet impôt, cette imputation a eu pour effet de leur faire perdre leur caractère de précompte ou versement anticipé pour leur donner celui d'impôt proprement dit, de sorte que des intérêts moratoires sont dus par application de l'article 308 à dater de cette imputation et, d'autre part, que cette interprétation de la disposition en cause n'est pas adoptée par la Cour de cassation (notamment dans l'arrêt *a quo*) dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, l'impôt a été établi après l'expiration du délai légal d'imposition. Les termes de l'arrêt de renvoi comportent à cet égard une ambiguïté : ils paraissent impliquer que le précompte mobilier n'avait pas été imputé sur l'impôt enrôlé à charge du demandeur, alors que ce que la Cour de cassation veut dire, c'est que, comme l'impôt avait été enrôlé en dehors du délai légal d'imposition, le précompte mobilier n'avait pas été légalement imputé sur cet impôt. Il est toutefois constant que, dans les faits, l'administration n'a pas restitué le précompte mobilier au moment où elle a illégalement établi l'impôt, mais l'a au contraire imputé sur celui-ci. Cela ressort clairement du moyen de cassation et notamment de la seconde branche, à laquelle la question préjudicielle se réfère expressément en visant « les raisons indiquées dans le moyen ».

A.1.2. Il considère que l'interprétation donnée à la disposition en cause en l'espèce est discriminatoire d'un double point de vue : d'une part, en ce que la distinction fondée sur ce que l'impôt sur lequel les précomptes et versements anticipés ont été imputés a été établi avant ou après l'expiration du délai légal d'imposition est dénuée de toute pertinence du point de vue du droit aux intérêts moratoires : dans les deux cas, l'administration a imposé au contribuable l'acquiescement d'un impôt établi à tort au lieu de lui restituer les précomptes et versements anticipés; la faute commise par l'administration dans le second cas est, de plus, manifeste et grave; et, d'autre part, en ce que cette interprétation distingue selon que l'impôt établi après l'expiration du délai légal d'imposition a été acquitté en espèces par le contribuable ou par imputation, puisqu'en cas de paiement en espèces, le moment auquel l'impôt a été enrôlé est sans incidence sur le droit aux intérêts moratoires.

Il ajoute qu'une fois enrôlée, une cotisation à l'impôt des personnes physiques acquiert une existence légale et fait naître une dette d'impôt dans le chef du contribuable, qu'elle soit établie dans le délai légal d'imposition ou après l'expiration de ce délai. Dans les deux cas, la cotisation est pareillement exigible conformément à l'article 304 du Code, peut pareillement faire l'objet de mesures de recouvrement de la part de l'administration conformément aux articles 300 à 302 du Code et ne peut être annulée qu'à la condition d'avoir fait l'objet d'une réclamation régulière dans le délai visé par l'article 272 du Code. La seule différence objective entre les redevables des deux types de cotisation réside dans la cause d'annulation et de restitution des sommes acquittées sur la cotisation.

A.1.3. Il estime que le précédent que constitue l'arrêt n° 35/99 est parfaitement pertinent dans le présent litige puisque, là comme ici, le remboursement tardif de l'excédent de précompte mobilier est imputable à une erreur de l'administration (l'enrôlement de l'impôt après l'expiration du délai légal d'imposition) et la détermination de la date de prise de cours des intérêts est possible (c'est la date d'enrôlement de l'impôt).

A.1.4. Il signale enfin que la règle figurant précédemment à l'article 309, alinéa 1er, 2°, en cause a été modifiée par la loi du 15 mars 1999 afin de prévoir qu'à partir de l'exercice d'imposition 1999, la restitution d'excédents de précomptes et versements anticipés donne lieu à l'allocation d'intérêts moratoires chaque fois que la restitution intervient après l'expiration du deuxième mois qui suit l'expiration du délai ordinaire d'imposition.

A.2.1. Après avoir rappelé les faits de la cause et les antécédents de la procédure, le Conseil des ministres expose qu'à la différence du précompte immobilier qui, comme l'impôt des personnes physiques et l'impôt des

sociétés, fait l'objet de rôles annuels, et qui n'est pas retenu à la source, les précomptes mobilier et professionnel ne constituent pas des impôts; leur restitution ne donne donc pas lieu au paiement d'intérêts moratoires.

A.2.2. Il estime que nonobstant le précédent que constitue l'arrêt n° 35/99, la question posée ici (qui ne porte pas sur l'article 308, la Cour de cassation ayant rejeté la branche du moyen qui invoquait sa violation) appelle une réponse négative. La jurisprudence de la Cour de cassation est en effet fonction d'une distinction évidente - qui est aussi celle faite par la Cour d'appel de Bruxelles dans son arrêt du 9 janvier 1999 - entre deux situations différentes : la première où aucun impôt n'est dû « dès l'origine », l'imposition ayant été enrôlée en dehors des délais d'imposition ou aucun enrôlement n'ayant été établi, et où les précomptes, ne pouvant servir à apurer un quelconque impôt, gardent dès lors leur caractère propre; la seconde où un impôt a été enrôlé régulièrement mais, suite à une réclamation ou à une action en justice, doit être restitué totalement ou partiellement. Dans ce cas, le précompte imputé a servi à apurer un impôt qui doit être restitué avec octroi d'intérêts moratoires.

Il soutient également qu'en tant que la question préjudicielle oppose la situation ici envisagée à celle dans laquelle « l'impôt est acquitté en espèces », elle met en présence des situations qui ne sont nullement comparables, étant donné que c'est précisément la différence de nature entre l'impôt et les précomptes qui justifie l'octroi ou l'absence d'intérêts moratoires.

A.2.3. Selon le Conseil des ministres, la justification donnée à la disposition en cause dans l'exposé des motifs de la loi du 27 juillet 1953 peut également être retenue lorsque c'est en raison de l'expiration du délai légal d'établissement de l'impôt que le précompte mobilier n'a pu être imputé sur l'impôt global : en effet, dans ce cas aussi, lorsqu'il y a prescription du droit d'imposer, il n'y a pas eu application injustifiée de la loi d'impôt par l'administration fiscale à un contribuable qui n'était pas et n'avait jamais été redevable de la cotisation dont le paiement s'est effectué par imputation du précompte. En cette hypothèse, assimilable au cas où le redevable a payé spontanément plus qu'il ne devait, il se justifie qu'aucun intérêt ne soit dû à l'occasion du remboursement du précompte.

C'est d'ailleurs ce que la Cour a admis, *mutatis mutandis*, à propos de l'article 419, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, en matière de précompte professionnel (arrêt n° 33/99) en considérant qu'il peut être tenu compte de ce que l'excédent de précompte est directement imputable à l'administration fiscale (lorsqu'il y a enrôlement) et au redevable (en cas de paiement sans enrôlement préalable). Or, lorsque c'est en raison de l'expiration du délai légal d'imposition que le précompte mobilier n'a pu être imputé sur un impôt incontestablement dû mais ne pouvant être établi en raison des règles de prescription, et qu'il doit être en conséquence restitué, l'excédent de précompte n'est pas directement imputable à l'administration fiscale, en sorte qu'il ne se justifie pas que des intérêts moratoires soient payés au redevable du précompte à l'occasion de la restitution de celui-ci, l'Etat n'ayant en aucun cas obligé le contribuable à payer plus que ce qu'il ne devait.

A.2.4. Il importe de rappeler que, dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt n° 35/99, la constatation même de l'excédent de précompte était intervenue tardivement en raison du fait que l'imputation des précomptes avait été refusée, à tort, par l'administration pendant de nombreuses années. Dans le présent cas, si l'enrôlement tardif constituait incontestablement une erreur dans le chef de l'administration fiscale, cette erreur n'a pas retardé la constatation de l'excédent de précompte, lequel existait dès l'expiration du délai légal d'imposition, au moment où l'impôt est devenu définitivement égal à zéro.

De plus, l'enrôlement tardif met le contribuable à l'abri de toute imposition pour l'exercice concerné, contrairement aux autres hypothèses d'annulation d'une imposition, dans lesquelles l'article 365 du C.I.R. 1992 contraint l'administration à établir une cotisation nouvelle en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.

Les situations comparées sont fondamentalement différentes et la mesure n'est pas discriminatoire eu égard au fait que l'administration n'a exercé aucune contrainte sur le contribuable en vue d'obtenir paiement d'un montant supérieur à ce dont il eût été redevable nonobstant le simple écoulement du temps.

- B -

B.1.1. Les articles 308 et 309 du Code des impôts sur les revenus de 1964 (ci-après C.I.R. 1964) disposent :

« Art. 308. En cas de restitution d'impôts, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,8 p.c. par mois civil.

Le Roi peut adapter ce taux lorsque les fluctuations du taux de l'intérêt pratiqué sur le marché financier le justifient.

Les intérêts sont calculés sur le montant de chaque paiement arrondi au millier inférieur; le mois pendant lequel a eu lieu le paiement est négligé, mais le mois au cours duquel est envoyé au redevable l'avis mettant à sa disposition la somme à restituer est compté pour un mois entier.

Art. 309. Aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution :

1° de précomptes professionnels visés aux articles 180 à 184, effectuée au profit du redevable de ces précomptes;

2° de l'excédent de précomptes et versements anticipés visés à l'article 211, § 2, effectuée au profit du contribuable intéressé;

3° de surtaxes visées à l'article 277, §§ 1er et 2, effectuée d'office, après l'expiration des délais de réclamation et de recours;

4° de réductions visées à l'article 277, § 3, 2°, effectuée d'office, après l'expiration des délais de réclamation et de recours.

Aucun intérêt n'est non plus alloué lorsque son montant n'atteint pas 100 F ou lorsque sa base de calcul est inférieure à 5.000 F. »

Ces dispositions ont été reprises aux articles 418 et 419 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) mais ceux-ci ont été modifiés par les articles 43 et 44 de la loi du 15 mars 1999.

B.1.2. La question préjudicielle porte sur l'article 309, alinéa 1er, 2°, précité et concerne des hypothèses dans lesquelles, faisant droit à un recours fondé sur le Code des impôts sur les revenus, la cour d'appel condamne l'Etat à rembourser au contribuable des sommes que celui-ci a payées à titre de précompte mobilier. Selon le moyen auquel se réfère la question posée par la Cour de cassation, cette disposition, « si [elle] exclut l'allocation d'intérêts moratoires

en cas de restitution d'un précompte mobilier imputé sur l'impôt des personnes physiques lorsque cet impôt est annulé pour violation du délai légal d'imposition, [...] est [...] contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution [en ce que, dans cette interprétation, elle établit une discrimination] au préjudice de la catégorie particulière des contribuables auxquels sont restituées des sommes acquittées par imputation du précompte mobilier sur un impôt établi en dehors du délai légal; [...] en effet, tous les autres contribuables auxquels sont restituées des sommes acquittées sur un impôt annulé ont droit à des intérêts moratoires, soit que l'impôt ait été établi dans le délai légal d'imposition et acquitté par imputation du précompte mobilier ou par un versement en espèces, soit que l'impôt ait été établi en dehors du délai légal d'imposition et acquitté par un versement en espèces ».

B.2. Il existe entre les catégories de contribuables visés une différence objective. Ceux qui bénéficient d'une allocation d'intérêts moratoires ont acquitté l'impôt (que celui-ci ait ou non été établi dans le délai légal) par un versement en espèces ou, dans l'hypothèse où l'impôt a été établi dans le délai légal, l'ont acquitté par imputation du précompte mobilier. Ceux à qui une telle allocation d'intérêts est refusée ont aussi acquitté l'impôt par imputation dudit précompte, l'impôt n'ayant toutefois pas été établi dans le délai légal.

B.3.1. Les dispositions en cause trouvent leur origine dans les alinéas 5 et 6 de l'article 74 des lois coordonnées du 15 janvier 1948 relatives à l'impôt sur les revenus, insérés par l'article 5 de la loi du 27 juillet 1953. Après avoir posé le principe du paiement d'intérêts moratoires par l'Etat 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 de 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 contribuables négligents doivent payer des intérêts de

retard à l'Etat, « par identité de motifs, il n'est que juste d'accorder des intérêts moratoires aux contribuables, chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé [...] » (*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 motivée 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.3.2. 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 de prise de cours des intérêts à répartir entre les contribuables en faveur de qui les retenues ont été faites par le redevable des précomptes. Tel est le cas notamment de l'excédent de précomptes professionnels lorsqu'ils n'ont pas fait l'objet d'un enrôlement au nom du redevable.

En revanche, rien ne justifie que des intérêts moratoires soient refusés lorsqu'il s'agit de précomptes mobiliers, que leur remboursement est rendu nécessaire par l'expiration du délai

légal d'imposition entraînant l'impossibilité de les imputer sur l'impôt et que la détermination de la date de prise de cours des intérêts est possible.

Cette situation n'est pas essentiellement différente, au regard de l'objectif poursuivi par la disposition en cause, de celle du contribuable qui s'est acquitté de l'impôt par le biais de versements ou dont l'impôt a été établi dans le délai légal et qui bénéficie d'un remboursement.

B.4. Il résulte de ce qui précède que, s'il est interprété comme excluant l'octroi d'intérêts moratoires au contribuable lorsque le précompte mobilier n'a pu être imputé sur l'impôt en raison de l'expiration du délai légal d'imposition, l'article 309, alinéa 1er, 2°, du C.I.R. 1964 en cause est discriminatoire.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 309, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1964 viole les articles 10 et 11 de la Constitution s'il est interprété comme excluant l'octroi d'intérêts moratoires au contribuable lorsque le précompte mobilier n'a pu être imputé sur l'impôt en raison de l'expiration du délai légal d'imposition.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 20 septembre 2001.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior