

Numéro du rôle : 2811
Arrêt n° 85/2004 du 12 mai 2004

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable avant sa modification par la loi du 15 mars 1999, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen et J.-P. Snappe, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 27 octobre 2003 en cause de R. Recq de Malzine contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 31 octobre 2003, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992 en sa version applicable avant la loi du 15 mars 1999, interprété comme ne permettant d'allouer des intérêts moratoires qu'aux seuls remboursements d'impôts à l'exclusion de remboursements d'accroissements d'impôts, est-il contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il entraîne une différence de traitement entre le contribuable en tant que créancier du fisc auquel un impôt payé indûment est remboursé et le contribuable en tant que créancier du fisc auquel un accroissement d'impôt payé indûment est remboursé ? »

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

- R. Recq de Malzine, demeurant à 4000 Liège, rue Henri Vieuxtemps 4/31;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 25 mars 2004 :

- ont comparu :

. Me P. Culot *loco* Me M. Levaux, avocats au barreau de Liège, pour R. Recq de Malzine;

. Me X. Drion *loco* Me D. Drion, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs P. Martens 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 d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 23 juillet 1991, R. Recq de Malzine introduit une réclamation contre des cotisations complémentaires à l'impôt des personnes physiques pour les exercices 1989 à 1992, auprès du directeur régional des contributions qui rejette sa requête par décision du 6 juin 1996.

R. Recq de Malzine introduit un recours contre cette décision devant la Cour d'appel de Liège, qui, par un arrêt du 1er mars 2001, annule les cotisations litigieuses. Le directeur régional des contributions accorde des intérêts moratoires sur les impôts indûment perçus mais non sur les accroissements. Contre ce refus, l'intéressé

introduit une action devant le Tribunal de première instance de Liège, qui pose à la Cour la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Mémoire du demandeur devant le juge a quo

A.1.1. R. Recq de Malzine, demandeur devant le juge *a quo*, allègue l'existence d'une différence de traitement discriminatoire entre les contribuables qui bénéficient d'intérêts moratoires lorsqu'ils sont remboursés d'un impôt indu et les contribuables qui sont remboursés d'accroissements d'impôts, seuls les premiers ayant droit à des intérêts moratoires.

Il rappelle la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle l'accroissement d'impôt dû en vertu de l'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964) (devenu l'article 444 du C.I.R. 1992), en cas d'absence de déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte, ne constitue pas un impôt, au sens de l'article 308 du C.I.R. 1964 (devenu l'article 418 du C.I.R. 1992), de sorte que son remboursement ne donne pas lieu au paiement d'intérêts moratoires.

Il ajoute que l'article 418 du C.I.R. 1992 a été modifié par la loi 15 mars 1999 afin de mettre fin à ce traitement discriminatoire.

A.1.2. Le demandeur devant le juge *a quo* énonce ensuite les similitudes qui existent entre les impôts et les accroissements d'impôts.

Il souligne que, comme l'impôt, l'accroissement d'impôt fait l'objet d'un enrôlement, doit être payé sous peine de poursuites, n'est ni imputable, ni déductible, et correspond à une dépense à fonds perdus.

Il ne serait pas justifié de ne pas accorder des intérêts au contribuable qui a payé des accroissements d'impôts qui se révéleront, après l'aboutissement d'une procédure en contestation, avoir été payés indûment.

A.1.3. Il rappelle la jurisprudence antérieure de la Cour, rendue en la matière. Il souligne que, dans un arrêt n° 90/2003, la Cour a considéré qu'il ne pouvait raisonnablement se justifier que des intérêts moratoires soient alloués dans le cadre d'une procédure de contestation introduite par la voie d'une réclamation, tandis que tel ne pouvait être le cas dans le cadre d'une procédure de dégrèvement d'office.

A.2.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres conteste la comparabilité des catégories de contribuables décrites dans la question préjudicielle. La discrimination alléguée ne reposerait pas sur une distinction entre des contribuables se trouvant dans la même situation juridique auxquels s'appliquent des règles différentes, mais sur une distinction entre des contribuables qui, selon la nature de la créance indûment payée, se trouvent dans des situations différentes.

A.2.2. A titre subsidiaire, il fait valoir qu'il conviendrait d'appliquer les règles définies par la Cour en matière d'égalité. Il rappelle la jurisprudence de la Cour de cassation déjà citée.

A.2.3. Le Conseil des ministres ajoute que quelle que soit la nature de la somme remboursée par l'Etat, des intérêts peuvent être alloués par les cours et tribunaux en vertu des articles 1378 et 1153 du Code civil.

A.2.4. Il fait valoir que, depuis la loi du 28 février 1924, le législateur prévoit l'allocation automatique d'intérêts en cas de restitution d'impôts indûment perçus, sous réserve de certaines exceptions. Il pourrait, selon lui, se justifier qu'une dérogation soit organisée par le législateur, dans certaines matières fiscales, afin de

permettre de donner une solution administrative rapide quant à l'octroi d'intérêts en cas de restitution d'impôts indûment perçus.

Il ne se justifierait pas d'accorder automatiquement des intérêts moratoires pour toute somme indûment perçue par l'Etat, sans faire de distinction selon la nature de cette somme. En décider autrement reviendrait à créer une discrimination injustifiée entre l'Etat et tout autre débiteur d'une somme indûment perçue, celui-ci n'étant tenu au paiement d'intérêts que dans les limites fixées par le droit commun, ce qui implique que soit rapportée la preuve de la mauvaise foi, tel que cela ressort de l'article 1378 du Code civil ou de la sommation visée à l'article 1153 dudit Code.

A.3. Dans son mémoire en réponse, R. Recq de Malzine soutient que, contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, les deux catégories de contribuables en cause sont comparables dans la mesure où ils se sont tous acquittés envers le Trésor de montants enrôlés indûment à leur rencontre.

La différence de traitement dénoncée serait, en outre, dépourvue de toute justification.

A.4. Le Conseil des ministres rappelle, pour sa part, que la modification de l'article 418 du C.I.R. 1992 par la loi du 15 mars 1999 constitue une décision de type politique dont on ne peut en aucun cas déduire que le législateur aurait ainsi entendu mettre fin à un traitement discriminatoire.

Il soutient encore que les notions d'impôt et d'accroissement d'impôt diffèrent totalement l'une de l'autre, de sorte que l'on ne pourrait les traiter de manière identique.

- B -

B.1.1. L'article 418, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) (anciennement article 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964), tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition sur lesquels porte le litige devant le juge *a quo*, disposait :

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

B.1.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de la disposition précitée, interprétée comme ne permettant d'allouer des intérêts moratoires qu'aux seuls remboursements d'impôts, à l'exclusion de remboursements d'accroissements d'impôts.

B.2.1. L'allocation d'intérêts moratoires en cas de restitution d'impôts (article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, anciennement article 308, alinéa 1er, du C.I.R. 1964) a été motivée par un souci d'équité :

« La perception des intérêts de retard repose sur la considération qu'il est équitable d'exiger une réparation civile, consistant en la récupération d'un profit que le redevable retire de la détention de fonds revenant de droit 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, même dans le cas où la restitution est la conséquence d'une erreur imputable au contribuable. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 277, p. 10)

B.2.2. Selon la Cour de cassation, un accroissement d'impôt dû, en vertu de l'article 444 du même Code, en cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, n'est pas un impôt au sens de l'article 418, alinéa 1er, précité, du C.I.R. 1992 (Cass., 8 janvier 1993, *Pas.*, 1993, I, p. 28; 29 septembre 1997, *Pas.*, I, 1997, p. 909; 26 mars 1998, *Pas.*, 1998, I, p. 400).

B.2.3. L'article 444 du C.I.R. 1992 (anciennement l'article 334 du C.I.R. 1964), tel qu'il était applicable au moment des faits soumis au juge *a quo*, disposait :

« En cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 p.c. à 200 p.c. des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés.

En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 p.c. d'accroissement.

Le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés et de l'accroissement d'impôt ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés.

L'accroissement ne s'applique que si les revenus non déclarés atteignent 25.000 francs. »

B.2.4. Depuis les modifications réalisées par la loi du 22 décembre 1998 et par la loi du 15 mars 1999, l'article 418, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 dispose :

« En cas de remboursement d'impôts, de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives, un intérêt moratoire est alloué au taux de l'intérêt légal, calculé par mois civil. »

B.3. Il convient de vérifier si, en considération de la finalité des intérêts moratoires, d'une part, et des caractéristiques respectives de l'impôt et de l'accroissement d'impôt, d'autre part, il est justifié de n'allouer des intérêts moratoires qu'en cas de restitution d'impôt.

B.4.1. L'impôt constitue un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat. Il est inscrit à son budget et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément.

Quant à l'accroissement d'impôt, il ressort tant du texte de l'article 444 du C.I.R. 1992 lui-même que des travaux préparatoires des dispositions législatives qui en sont à l'origine, que le législateur a entendu établir une sanction administrative en vue de prévenir et réprimer la fraude pénale qui découlerait de l'absence de déclaration fiscale ou de son caractère incomplet ou inexact. Il est recouvré selon les mêmes règles que l'impôt.

B.4.2. Compte tenu de la finalité des intérêts moratoires qui a été rappelée en B.2.1, il n'apparaît pas justifié d'accorder des intérêts moratoires dans le cas du remboursement d'un impôt et non dans celui d'un accroissement d'impôt. Il s'agit, en effet, dans les deux cas, de restituer une somme indûment perçue par l'Etat, qui a été détenue par l'administration fiscale, privant les contribuables d'intérêts sur les sommes dont ils ont été indûment privés. Les caractéristiques propres à l'impôt et à l'accroissement d'impôt sont sans pertinence pour justifier que leur remboursement fasse l'objet d'un traitement différent en ce qui concerne les intérêts moratoires.

B.5. La question préjudicielle appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 418 du Code des impôts sur les revenus 1992 (anciennement l'article 308 du Code des impôts sur les revenus 1964), avant sa modification par l'article 43 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, interprété comme ne permettant pas d'allouer des intérêts moratoires en cas de remboursement d'accroissements d'impôts, viole les articles 10 et 11 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 d'arbitrage, à l'audience publique du 12 mai 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior