

Numéro du rôle : 3007
Arrêt n° 38/2005 du 16 février 2005

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 171, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Mons.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Moerman et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 21 avril 2004 en cause de G. Piette contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 28 mai 2004, le Tribunal de première instance de Mons a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 171, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R.), en prévoyant une imposition distincte au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables pour les profits de profession libérale dont le montant a été payé tardivement par le fait d'une autorité publique viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, alors que l'article 171, 5°, du Code des impôts sur les revenus réserve aux rémunérations de travailleur salarié perçues dans les mêmes circonstances le bénéfice d'une imposition distincte, au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale, lorsque l'application de l'article 171, 6°, du C.I.R. aboutit à une charge fiscale plus lourde que celle résultant de l'application de l'article 171, 5°, du C.I.R. ? »

2. « L'article 171, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où, pour obtenir le bénéfice d'une imposition distincte des profits de profession libérale payés tardivement par le fait d'une autorité publique, il exige la réunion de trois conditions supplémentaires par rapport à un contribuable percevant des rémunérations de travailleur salarié dans les mêmes circonstances ? »

Des mémoires ont été introduits par :

- G. Piette, demeurant à 7060 Soignies, place du Jeu de Balle 14 C;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 1er décembre 2004 :

- ont comparu :

. Me A. Roland, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me L. Tricart, avocat au barreau de Mons, pour G. Piette;

. Me F. Krenc, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me P. Basselier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Spreutels et M. Bossuyt 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*

Dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2001, Géraldine Piette, qui exerce la profession d'avocat, a déclaré une somme de 1.535.540 francs au titre d'arriérés d'honoraires bénéficiant d'un taux d'imposition distinct en vertu de l'article 171, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992). Cette somme lui a été payée en octobre 2000 par l'ordre des avocats du barreau de Tournai pour des prestations effectuées avant juillet 1999, dans le cadre de l'assistance judiciaire gratuite.

En vertu de l'article 346 du C.I.R. 1992, l'administration fiscale a réduit la somme déclarée au titre d'arriérés d'honoraires à 109.512 francs. Géraldine Piette a saisi le juge *a quo* d'un recours contre la décision par laquelle l'administration fiscale a établi une cotisation supplémentaire à l'impôt des personnes physiques, en fonction de la réduction du montant des arriérés d'honoraires ainsi décidée. Elle critique, à titre subsidiaire, le caractère discriminatoire des dispositions en cause.

Le juge *a quo* compare les dispositions de l'article 171, 5° et 6°, du C.I.R. 1992 et considère qu'il résulte de leur lecture combinée que le législateur a entendu subordonner le bénéfice de l'imposition distincte des profits de profession libérale payés tardivement par le fait de l'autorité publique (article 171, 6°) à des conditions plus restrictives que les rémunérations de travailleur salarié payées dans les mêmes circonstances (article 171, 5°), puisque :

- 1° les profits doivent se rapporter à des actes accomplis durant une période d'une durée supérieure à douze mois;
- 2° ils doivent être payés en une seule fois;
- 3° l'imposition distincte n'est relative qu'à la partie des profits qui excède proportionnellement un montant correspondant à 12 mois de prestations.

Estimant devoir soumettre cette différence de traitement au contrôle de la Cour, le juge *a quo* lui a adressé les deux questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Géraldine Piette expose le processus d'indemnisation des prestations accomplies par l'avocat dans le cadre de l'assistance judiciaire et observe que celles-ci peuvent s'étaler sur une période supérieure ou inférieure à 12 mois mais que les indemnités sont dans les faits attribuées après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent effectivement puisqu'un an se passe avant que le ministère de la Justice débloque les crédits nécessaires.

A.1.2. Selon G. Piette, les deux différences de traitement soulevées par les questions préjudicielles (taux d'imposition et conditions d'admissibilité de la taxation distincte) ne peuvent être raisonnablement et objectivement justifiées.

Les deux dispositions (article 171, 5° et 6°, du C.I.R. 1992) s'inspirent en effet du même souci d'éviter les effets pervers de la progressivité de l'impôt dans des situations particulières, à savoir lorsque le contribuable perçoit, après l'expiration de la période imposable à laquelle ils se rapportent effectivement, les « revenus » soumis à taxation et ce, étant entendu que le retard de paiement doit être imputable au fait de l'autorité publique.

Alors que le travailleur salarié bénéficie d'une imposition plus favorable lorsque, selon le commentaire administratif du C.I.R. 1992, il prouve que le paiement des revenus litigieux est intervenu plus de trois mois après l'introduction de la demande de remboursement, le travailleur indépendant n'en bénéficie pas, même lorsque, comme en l'espèce, les revenus sont payés avec un an de retard.

A.1.3. G. Piette soutient encore que la référence qui est faite par le législateur à la notion de « dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale » confirme en tout état de cause que la volonté du législateur était d'assurer au travailleur salarié une imposition des arriérés de rémunérations à un taux reflétant dans son chef l'exercice d'une activité professionnelle annuelle normale.

De manière injustifiée, le législateur a été moins sensible à la situation des travailleurs indépendants et plus particulièrement à la situation des professions libérales intervenant dans le cadre de l'assistance judiciaire puisque les avocats perçoivent des indemnités au titre d'arriérés d'honoraires concernant des prestations accomplies pendant de nombreuses années. Or, celles-ci sont imposables au même taux que les profits perçus « normalement » au cours de la même période imposable et ces derniers s'accroissent - logiquement - au fur et à mesure du nombre d'années d'exercice de la profession. En d'autres termes, au lieu de bénéficier d'une indexation sur les indemnités visant à défrayer les prestations accomplies sur de nombreuses années, le prestataire de services développant son activité professionnelle est pénalisé puisqu'il sera imposé à un taux moyen nettement supérieur à celui qui aurait dû logiquement être en vigueur au moment de l'accomplissement desdites prestations. Cela entraîne un alourdissement de la charge fiscale.

A.2.1. Le Conseil des ministres rappelle les faits de l'espèce et, quant à la première question préjudicielle, indique que, selon les travaux préparatoires, l'article 171, 6°, deuxième tiret, vise à éviter la surtaxation - due à la progressivité de l'impôt - des honoraires payés dans les conditions qu'il vise. Il soutient que ces arriérés couvrent des revenus dont les caractéristiques sont fondamentalement différentes de celles des arriérés de rémunération visés à l'article 171, 5°, b).

En effet, l'article 171, 6°, deuxième tiret, vise les honoraires versés en une seule fois et se rapportant à une période supérieure à douze mois, alors que l'article 171, 5°, b), concerne des rémunérations payées après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent, quelle que soit le nombre de mensualités couvertes par ce paiement. Le premier reste sans application pour des honoraires se rapportant à des prestations effectuées sur une période inférieure à douze mois durant l'année N mais versés lors de l'année N+1, tandis que le second a précisément vocation à s'appliquer à toutes les rémunérations se rapportant à l'année N mais versées par le fait de l'autorité publique lors de l'année N+1.

A.2.2. Il estime dès lors que la question compare à tort des situations qui ne sont pas comparables; les deux activités divergent en outre fondamentalement sur le plan de la régularité de la perception des revenus et sur celui des effets de l'inactivité professionnelle puisque seul le salarié continuera à percevoir des revenus professionnels imposables. Il est justifié, en ce qui le concerne, d'avoir égard à la dernière année pendant laquelle il a eu une activité professionnelle « normale » pour déterminer le taux distinct à appliquer aux « arriérés de rémunération ». Cette année de référence doit, en principe, avoir généré des revenus imposables plus importants que l'année au cours de laquelle le contribuable a connu une période d'inactivité. Une telle année de référence est indéterminable pour un indépendant pour qui la régularité de la perception de revenus est beaucoup plus aléatoire et dont les périodes d'interruption d'activité sont difficiles à déterminer.

N'étant pas en mesure d'envisager une année de référence pour la détermination du taux applicable aux « arriérés d'honoraires », le législateur a fait en sorte que la surtaxation liée à la progressivité de l'impôt soit enrayée par l'application du « taux d'impôt applicable à ce qui correspond normalement à douze mois de prestations » (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415/1, p. 34). Dans cette perspective, en retenant « le taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables » de la période au cours de laquelle les arriérés en question ont été recueillis, le législateur n'a pas excédé les limites constitutionnelles qui s'imposent à l'instauration d'une différence de traitement.

A.2.3. Le Conseil des ministres conteste aussi que le taux prévu à l'article 171, 6°, serait systématiquement plus élevé que le taux prévu à l'article 171, 5°, car il est impossible de déterminer « la dernière année antérieure pendant laquelle (l'indépendant) a eu une activité professionnelle normale ». Tenant compte de la jurisprudence de la Cour relative aux catégories simplificatrices, le Conseil des ministres estime qu'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens et le but poursuivi par la disposition en cause.

A.3. Quant à la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres souligne que l'usage du mot « recettes » à l'article 27, alinéa 2, 1°, du C.I.R. 1992 implique que, à la différence des bénéfices qui sont imposables dès que la créance est certaine, les profits (honoraires) ne sont imposables qu'à partir de leur encaissement; or, en matière de profits, le moment du paiement des prestations effectuées résulte généralement de la seule volonté des parties, de sorte que la perception de profits après l'expiration de la période imposable à laquelle ils se rapportent ne présente pas à proprement parler un caractère dérogatoire ou exceptionnel. Tel est en revanche le cas lorsqu'un salarié perçoit des rémunérations après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent.

Il s'ensuit que, contrairement aux rémunérations, le paiement de profits après l'expiration de la période imposable à laquelle ils se rapportent effectivement n'est pas un critère pertinent pour apprécier si le retard dû au fait de l'autorité publique est de nature à justifier l'application d'un régime de taxation distincte pour atténuer la progressivité de l'impôt. Le législateur ne pouvait dès lors raisonnablement adopter pour les profits une mesure analogue à celle prévue pour les rémunérations.

Il a pu, en revanche, légitimement considérer que, compte tenu du principe de l'annualité de l'impôt, la surtaxation due à la progressivité du taux de l'impôt devait être atténuée dans la mesure où le retard dû au fait de l'autorité publique impliquait le rattachement à une même période imposable (c'est-à-dire une période de 12 mois) d'un profit correspondant à des prestations étalées sur plus de 12 mois; une telle situation ne se rencontre toutefois que lorsque des profits se rapportant à des prestations accomplies sur plus de 12 mois font l'objet d'un paiement en une seule fois (c'est-à-dire lorsque sont réunies les deux premières « conditions supplémentaires » envisagées par le juge *a quo*). C'est la quotité de ce paiement qui se rapporte proportionnellement à la période de prestations supérieure à 12 mois qui est inéquitablement soumise à la progressivité de l'impôt. C'est donc pour cette seule quotité qu'un régime de taxation distincte s'avère justifié (c'est-à-dire lorsqu'est remplie la troisième « condition supplémentaire » envisagée par le juge *a quo*).

- B -

B.1. L'article 171 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après dénommé C.I.R. 1992), dont le 6° fait l'objet des questions préjudicielles et tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2001, disposait :

« Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables :

[...]

5° au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale :

[...]

b) les rémunérations, pensions, rentes ou allocations visées aux articles 31 et 34, dont le paiement ou l'attribution n'a eu lieu, par le fait d'une autorité publique ou de l'existence d'un

litige, qu'après l'expiration de la période imposable à laquelle elles se rapportent effectivement;

6° au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables :

- le pécule de vacances acquis et payé à l'employé qui quitte l'entreprise;
- les profits visés à l'article 23, § 1er, 2°, qui se rapportent à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé en une seule fois, et ce exclusivement pour la partie qui excède proportionnellement un montant correspondant à 12 mois de prestations;

[...]. »

B.2.1. L'article 171 précité accorde le bénéfice d'un taux d'imposition distinct aux contribuables, travailleurs salariés, qui déclarent les rémunérations qu'il vise et qui n'ont été payées, notamment par le fait d'une autorité publique, qu'après l'expiration de la période imposable à laquelle ces sommes se rapportent (article 171, 5°, b) et aux contribuables, travailleurs indépendants, qui déclarent les profits qu'il vise et qui, par le fait d'une autorité publique, n'ont pas été payés au cours de l'année des prestations (article 171, 6°, deuxième tiret).

B.2.2. L'article 171 crée, entre ces deux catégories de contribuables, deux différences de traitement : d'une part, le taux distinct dont bénéficient les travailleurs salariés est le taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale, alors que, pour les travailleurs indépendants, le taux distinct est celui afférent à l'ensemble des autres revenus imposables; d'autre part, en ce qui concerne cette dernière catégorie de contribuables, le taux distinct n'est octroyé que si les profits se rapportent à des actes accomplis durant une période d'une durée supérieure à douze mois, s'ils sont payés en une seule fois et si l'imposition distincte n'est relative qu'à la partie des profits qui excède proportionnellement un montant correspondant à douze mois de prestations.

B.3. Il existe des différences fondamentales entre les travailleurs indépendants et les travailleurs salariés, en ce qui concerne les régimes fiscaux qui leur sont applicables. Ces différences ne permettent pas de comparer à tous égards ces catégories de personnes. Toutefois, il leur a été octroyé un avantage analogue en ce qui concerne le taux d'imposition de certains revenus lorsque le paiement de ceux-ci intervient avec un retard qui est dû au fait de l'autorité publique. Ils peuvent, à cet égard, être considérés comme comparables.

B.4. L'article 171 du C.I.R. 1992 déroge, pour les revenus énumérés dans cet article, au principe de la globalisation, c'est-à-dire l'addition des quatre différentes catégories de revenus définies à l'article 6 du C.I.R. 1992, en vertu duquel le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, soit la somme des revenus nets des catégories énumérées dans cette disposition, à savoir les revenus des biens immobiliers, les revenus des capitaux et biens mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers, diminuée des dépenses déductibles mentionnées aux articles 104 à 116 du C.I.R. 1992. L'impôt est calculé sur cette somme selon les règles fixées aux articles 130 et suivants, mais après l'accomplissement de quelques opérations.

L'article 171 du C.I.R. 1992 fixe un mode de calcul particulier de l'impôt et des taux d'imposition spéciaux pour certains revenus, à condition toutefois que le régime de l'addition de tous les revenus imposables, en ce compris ceux qui peuvent être imposés distinctement, ne s'avère pas plus avantageux pour le contribuable.

B.5. Par l'article 93 de l'ancien Code des impôts sur les revenus, devenu l'article 171 en cause, le législateur a voulu éviter les conséquences sévères que l'application rigoureuse de la progressivité de l'impôt des personnes physiques entraînerait pour les contribuables qui recueillent certains revenus ayant un caractère plutôt exceptionnel. Selon les travaux préparatoires, le législateur a voulu « freiner la progressivité de l'impôt, lorsque le revenu imposable comprend des revenus non périodiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 85; *ibid.*, n° 264/42, p. 126).

B.6. L'article 171, 6°, alinéa 2, procède d'une intention similaire. L'exposé des motifs de la loi de réorientation économique du 4 août 1978 (qui modifia l'article 93 précité) indique :

« Dans l'état actuel de la législation, les honoraires et autres profits qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période d'une durée supérieure à douze mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé en une seule fois, sont taxés comme des revenus de l'année pendant laquelle ils ont été perçus avec application du taux normal d'imposition.

Pour y pallier, il est proposé d'appliquer aux honoraires et autres profits de l'espèce un régime analogue à celui qui s'applique déjà actuellement aux 'pécules de vacances promérités' payés aux employés.

Ceci revient en fait à appliquer aux arriérés d'honoraires, etc., le taux d'impôt applicable à ce qui correspond normalement à douze mois de prestations. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415/1, pp. 33 et 34)

En commission du Sénat, le ministre a indiqué :

« Les honoraires qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période supérieure à douze mois et qui, par le fait de l'autorité publique, ne sont pas payés pendant l'année des prestations mais liquidés en une seule fois, sont actuellement imposés au cours de l'année de l'encaissement et le taux d'imposition progressif est appliqué sans atténuation.

Dans l'article 51 du projet, il est suggéré un régime analogue à celui qui existe à présent pour le pécule de vacances promérité à l'employé; dorénavant donc ces honoraires seront subdivisés en deux parties :

a) Une première partie qui correspond à douze mois de prestations sera ajoutée aux autres revenus de l'année pour constituer la base imposable;

b) Une deuxième partie - le reste - qui sera taxée distinctement suivant le tarif appliqué aux revenus *sub a*). » (*ibid.*, n° 415/2, p. 71)

B.7. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'impose pas que les avantages fiscaux octroyés aux salariés et aux indépendants le soient aux mêmes conditions alors que les systèmes procèdent de conceptions différentes et que la situation des uns et des autres justifie qu'ils soient traités différemment.

B.8.1. Il y a lieu de tenir compte, à cet égard, du fait, lié au statut même de la catégorie sociale que constituent les indépendants, que leurs recettes proviennent de sources diverses et que le montant total des revenus professionnels bruts, après la déduction des frais professionnels et, le cas échéant, des pertes professionnelles, ne peut être établi qu'après l'année de perception de ces recettes.

B.8.2. Il y a lieu aussi de tenir compte de ce qu'en règle, les revenus et les rémunérations que perçoivent, respectivement, les indépendants et les salariés sont, dans le premier cas, aléatoires et susceptibles de varier fortement d'une année à l'autre et sont, dans le second cas, déterminés à l'avance et non soumis à des variations aléatoires.

B.8.3. Eu égard à ces éléments, en imposant les arriérés de salaires et d'honoraires des deux catégories professionnelles à un taux distinct, lorsque le retard est dû à l'autorité publique, le législateur a pu décider que ceux des salariés le seraient au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale : en effet, les salaires font, en règle, l'objet de paiements réguliers selon des échéances convenues, de sorte qu'un arriéré payé après l'expiration de la période imposable peut être tenu pour afférent à celle-ci. En revanche, il n'est pas exceptionnel indépendamment même d'un retard dû à l'autorité publique, que des honoraires, dont le montant peut être aléatoire, soient payés une fois accomplies des prestations dont la durée a pu excéder douze mois.

En dérogeant, en faveur des contribuables en cause, à la règle selon laquelle l'impôt porte sur l'ensemble des revenus perçus au cours d'une période imposable annuelle (que ces revenus se rapportent à des activités professionnelles accomplies au cours de cette période ou au cours d'une période antérieure), le législateur pouvait donc, sans créer de discrimination, limiter, lorsque les revenus ont été payés en une seule fois, le bénéfice de l'imposition distincte à la partie de ceux-ci excédant proportionnellement le montant correspondant à douze mois de prestations (deuxième question préjudicielle).

B.9.1. Il est vrai que, ce faisant, la dérogation prévue par l'article 171, 6°, deuxième tiret, donne à penser que le législateur considère que la partie des revenus excédant cette proportion se rapporte à une période imposable antérieure, alors que cette disposition soumet ces revenus au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables de la même période.

B.9.2. Le législateur aurait certes pu, sans violer les articles 10 et 11 de la Constitution, soumettre ces revenus au taux moyen afférent aux revenus de l'année antérieure comme il l'a fait pour les salariés. Toutefois, la différence de traitement qu'il crée entre les indépendants et les salariés en ne le faisant pas (première question préjudicielle) se justifie par cela que les échéances auxquelles est soumis le paiement des revenus des seconds permettent de déterminer de manière incontestable la période à laquelle ces revenus se rapportent, de sorte qu'il est justifié, à l'égard de ces contribuables, de ne pas leur refuser le bénéfice du taux moyen afférent à l'ensemble des revenus de la dernière année antérieure visée à l'article 171, 5°.

B.10. Les deux questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas 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 16 février 2005, par le juge P. Martens, en remplacement du président M. Melchior, légitimement empêché d'assister au prononcé du présent arrêt.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens