

Numéro du rôle : 3698
Arrêt n° 198/2005 du 21 décembre 2005

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 48, § 3, alinéa 3, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, posée par le Tribunal de première instance de Gand.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

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

Par jugement du 14 avril 2005 en cause de J. Ganshof van der Meersch et autres contre le ministère public, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 9 mai 2005, le Tribunal de première instance de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 48, § 3, alinéa 3, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses (*Moniteur belge* du 12 juin 1999) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution d'impôt accordée à la suite du dégrèvement des impositions établies en contradiction avec les dispositions de l'article 6 de cette loi ? ».

J. Ganshof van der Meersch, demeurant à 9000 Gand, Kouter 164, A. Fredericq, demeurant à 1170 Bruxelles, rue des Béguinettes 2, et I. Fredericq, demeurant à 1160 Bruxelles, rue des Pêcheries 103, et le Conseil des ministres ont introduit un mémoire; J. Ganshof van der Meersch, A. Fredericq et I. Fredericq ont introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 16 novembre 2005 :

- ont comparu :

. Me K. Gheysen, avocat au barreau de Courtrai, pour J. Ganshof van der Meersch, A. Fredericq et I. Fredericq;

. Me G. Leyns *loco* Me E. Van Acker, avocats au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J. Spreutels 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*

S. Fredericq était un professeur d'université pensionné qui bénéficiait encore, outre de ses revenus de pension, de revenus professionnels en qualité d'avocat et d'auteur. Pour les exercices d'imposition 1992 et 1993, il a déduit de ses revenus de pension et de ses droits d'auteur les pertes provenant de l'association d'avocats dont il faisait partie. Selon l'administration, ces pertes pouvaient, en vertu de l'article 80 du Code des impôts sur les revenus 1992, être déduites seulement de revenus d'une activité professionnelle de même nature. Après la modification de cet article 80 par l'article 6 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, le contribuable a introduit une nouvelle réclamation, par suite de laquelle, en application de l'article 48, § 3, alinéa 2, de la même loi, l'article 80 modifié est désormais applicable à ses cotisations portant sur les exercices

d'imposition 1992 et 1993. Ceci a pour conséquence que les pertes de l'association d'avocats peuvent être déduites des autres revenus professionnels. Toutefois, en vertu de l'article 48, § 3, alinéa 3, aucun intérêt moratoire ne peut être alloué en cas de restitution d'impôt accordée à la suite du dégrèvement des impositions établies en contradiction avec les dispositions de l'article 6 de la loi du 4 mai 1999.

Après le décès de S. Fredericq, l'instance a été poursuivie par sa veuve et par ses héritiers légitimes. Avant de statuer, le Tribunal de première instance de Gand pose la question préjudicielle précitée.

### III. *En droit*

- A -

A.1. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* se réfèrent en premier lieu à l'arrêt n° 58/2004, dans lequel la question de la constitutionnalité de la non-attribution d'intérêts moratoires n'a toutefois pas été tranchée. Elles cherchent en vain dans les travaux préparatoires une justification à la disposition en cause. Dans le rapport de la commission, il est dit seulement qu'« [il est] entendu qu'aucun intérêt moratoire ne sera alloué en cas de restitution d'impôt ». Il n'est pas expliqué pourquoi cela est clair.

Les parties demanderesses devant le juge *a quo* font ensuite référence à l'arrêt n° 23/2004 dans lequel la Cour a estimé que le fait de ne pas accorder d'intérêts moratoires, avant la modification intervenue par la loi du 15 mars 1999, en cas de dégrèvement d'office, n'était pas conforme au principe d'égalité étant donné que des intérêts moratoires sont accordés lorsqu'il est fait droit à une réclamation. Dans les deux cas, en effet, il s'agit de la restitution d'un impôt indu. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* font valoir que dans le cas présent, il s'agit également de la restitution d'un impôt indu, sans qu'une différence ne puisse exister concernant l'attribution d'intérêts moratoires.

A.2. Faisant référence aux arrêts nos 23/2004 et 212/2004, le Conseil des ministres observe que l'octroi d'intérêts moratoires en cas de remboursement d'impôts est dicté par un souci d'équité. Le Conseil des ministres déduit toutefois des travaux préparatoires que la disposition ici en cause a été conçue comme une mesure de faveur spéciale par laquelle une réouverture a été permise pour les exercices d'imposition 1991 à 1998, moyennant l'introduction d'une réclamation dans un délai de six mois à compter du jour de la publication au *Moniteur belge* de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses.

La justification pour ne pas attribuer d'intérêts moratoires lors de la restitution d'impôts résultant du dégrèvement des cotisations réside, selon le Conseil des ministres, dans la recherche, par le législateur, d'un équilibre entre les intérêts des contribuables concernés et l'intérêt général. La différence de traitement entre les dégrèvements opérés conformément à l'article 371 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) et la procédure dérogatoire prévue par la disposition en cause, qui confère à une mesure prise un effet rétroactif exceptionnel dans l'intérêt des contribuables concernés, serait dès lors objectivement justifiée et proportionnée au but poursuivi.

A.3. Les parties demanderesses devant le juge *a quo* contestent que la modification rétroactive de l'article 80 du C.I.R. 1992 doive être considérée comme une mesure de faveur. Il s'agirait au contraire de la correction d'une situation inconstitutionnelle qui était contraire au principe d'égalité. Lorsque, par le fait d'une législation inadéquate, un impôt est levé dans des situations que le législateur n'a jamais entendu taxer et qu'ensuite, par une modification législative rétroactive, les contribuables sont exonérés de cette imposition non voulue, il convient d'accorder, lors de ce dégrèvement, les mêmes intérêts moratoires que ceux accordés lors du dégrèvement d'une perception d'impôts erronée. Les parties demanderesses concluent dès lors qu'il n'existe aucune justification objective et raisonnable pour refuser l'octroi d'intérêts moratoires lorsqu'est accordé le dégrèvement d'impôts établis, pour les exercices d'imposition 1991 à 1998, en violation de l'article 6 de la loi du 4 mai 1999, alors que des intérêts moratoires sont accordés à l'occasion d'une autre restitution d'impôts.

- B -

B.1. L'article 80 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), tel qu'il était applicable avant l'exercice d'imposition 1999, disposait :

« Les pertes professionnelles de sociétés ou associations visées à l'article 29, à l'exception des groupements européens d'intérêt économique et des groupements d'intérêt économique, ne peuvent être déduites des revenus professionnels des associés ou membres de ces sociétés ou associations à moins que et dans la mesure où ces associés ou membres recueillent des bénéfices ou profits et que les pertes professionnelles à imputer sur ceux-ci résultent d'une activité professionnelle de même nature ».

Cette disposition créait une différence de traitement en ce que, pour ce qui concerne la déduction des pertes professionnelles, elle imposait à une catégorie déterminée de contribuables une restriction qui ne s'appliquait pas à d'autres catégories de contribuables. Plus précisément, les associés d'une société civile et les membres d'une association sans personnalité juridique ne pouvaient déduire des pertes professionnelles de leurs revenus professionnels que si elles résultaient d'une activité professionnelle de même nature.

B.2. L'article 6 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses a complété la disposition litigieuse par ce qui suit :

« ou [à moins] que ces associés ou membres établissent que les pertes professionnelles résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

Cette disposition tend à « annuler les effets non souhaités de l'article 80, CIR 92, actuel, qui ne correspondent pas à la volonté initiale du législateur, lorsqu'il a introduit le principe de la limitation de la déduction des pertes professionnelles » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, p. 24).

B.3. En vertu de l'article 48, § 3, alinéas 1er et 2, de la loi du 4 mai 1999, cet ajout est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1999, mais il s'applique également aux cotisations portant sur les exercices d'imposition 1991 à 1998 qui font l'objet d'une

réclamation motivée introduite dans un délai de six mois à compter du jour de la publication de la loi du 4 mai 1999 au *Moniteur belge*.

En vertu de l'article 48, § 3, alinéa 3, de la même loi, aucun intérêt moratoire n'est toutefois alloué en cas de restitution d'impôt accordée à la suite du dégrèvement des impositions établies en contradiction avec les dispositions de l'article 6. La Cour est interrogée sur la question de savoir si cette disposition est discriminatoire à l'égard de la catégorie de contribuables concernée.

B.4. 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, pp. 9 et 10).

B.5. La dérogation, par la disposition en cause, à la règle selon laquelle des intérêts moratoires sont accordés en cas de restitution d'impôts, se justifie, selon le Conseil des ministres, par la volonté du législateur de trouver un équilibre entre les intérêts des contribuables concernés et l'intérêt général.

B.6. Lorsque, comme en l'espèce, le législateur accorde avec effet rétroactif à une catégorie de contribuables un avantage qu'il accorde depuis longtemps déjà à une autre catégorie de contribuables, mettant ainsi, selon ses propres dires, la disposition modifiée en conformité avec son objectif initial, des considérations de nature purement budgétaire ne peuvent suffire à écarter, à titre exceptionnel, les motifs d'équité qui fondent la règle générale de l'octroi d'intérêts moratoires en cas de restitution d'impôts.

Certes, l'octroi d'intérêts moratoires lors de la restitution d'impôts relatifs aux exercices d'imposition 1991 à 1998, résultant des articles 6 et 48, § 3, alinéa 2, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, peut avoir des conséquences financières considérables pour le Trésor, mais il ne peut être considéré *a priori* que ces conséquences l'emportent sur les conséquences financières que les associés d'une société civile et les membres d'une association sans personnalité juridique ont à supporter lorsque l'octroi d'intérêts moratoires leur est refusé.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 48, § 3, alinéa 3, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 21 décembre 2005.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts