

Numéro du rôle : 4096
Arrêt n° 98/2007 du 27 juin 2007

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 62, alinéa 3, de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires, posée par la Cour du travail de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen et J.-P. Moerman, 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 arrêt du 7 décembre 2006 en cause de l'Office national de l'emploi contre Karel Schodts et Maria De Decker, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 décembre 2006, la Cour du travail de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 62, alinéa 3, de la loi du 28 décembre 1983 [portant des dispositions fiscales et budgétaires] viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, signée à Rome le 4 novembre 1950, dans l'interprétation selon laquelle les personnes qui reçoivent des autorités fiscales un avertissement-extrait de rôle fixant leur revenu globalement imposable à plus de trois millions de francs et qui paient de ce fait la cotisation spéciale prévue par la loi pour interrompre l'accumulation des intérêts de retard sur cette cotisation contestée, comme le prévoit l'article 62, alinéa 2, de la loi du 28 décembre 1983, [et] dont le revenu globalement imposable s'élève, après clôture de la procédure de réclamation fiscale engagée, à plus de trois millions de francs, peuvent prétendre à des intérêts moratoires pour l'excédent de versement, conformément à l'article 62 de la loi du 28 décembre 1983, alors que les personnes qui reçoivent des autorités fiscales un avertissement-extrait de rôle fixant leur revenu globalement imposable à plus de trois millions de francs et qui paient de ce fait la cotisation prévue par la loi pour interrompre l'accumulation des intérêts de retard sur cette cotisation contestée, comme le prévoit l'article 62, alinéa 2, de la loi précitée, mais dont le revenu globalement imposable s'élève, après clôture de la procédure de réclamation fiscale engagée, à moins de trois millions de francs, ne peuvent prétendre à des intérêts moratoires en ce qui concerne le montant qu'elles ont payé ? ».

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

- Karel Schodts et Maria De Decker, demeurant à 2580 Putte-Grasheide, Leuvensebaan 273;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 7 juin 2007 :

- ont comparu :

. Me M. Vanderstraeten, avocat au barreau de Gand, *loco* Me W. van Eeckhoutte, avocat à la Cour de cassation, pour Karel Schodts et Maria De Decker;

. Me F. Lemaire, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 12 novembre 1986, Karel Schodts et Maria De Decker reçoivent de l'administration fiscale un avertissement-extrait de rôle fixant leurs revenus imposables globalement à plus de trois millions de francs. Ils sont de ce fait tenus de payer une cotisation spéciale de sécurité sociale. Après réception de cet avertissement-extrait de rôle, ils paient, le 29 décembre 1986, spontanément et sous réserve de tous droits à l'Office national de l'Emploi (ci-après : ONEm) une cotisation spéciale de 512 506 francs. Ils signalent en même temps à l'ONEm qu'ils introduisent une réclamation contre l'imposition fiscale susvisée. A la suite de cette réclamation, le directeur régional des contributions directes a annulé l'avertissement-extrait de rôle du 12 novembre 1986 et a réduit le revenu imposable globalement à 2 804 893 francs, ce qui implique qu'ils ne sont plus redevables de cette cotisation.

Dans le cadre de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires, l'ONEm procède alors, le 20 août 1998, au remboursement de 512 506 francs majorés de 66 626 francs (intérêts moratoires au taux de 0,6 p.c. par mois pour la période du 1er janvier 1987 au 31 janvier 1988). Aucun intérêt moratoire n'est payé pour la période débutant le 1er février 1988, l'ONEm estimant que Karel Schodts et Maria De Decker n'avaient pas droit à ces intérêts, n'appartenant pas à la catégorie des personnes visées aux articles 60 et 61bis de la loi du 28 décembre 1983, modifiés par la loi du 7 décembre 1987.

Par suite de leur citation du 15 juin 1999 devant le Tribunal du travail de Bruxelles, Karel Schodts et Maria De Decker demandent un montant supplémentaire de 389 433 francs d'intérêts moratoires, soit les intérêts calculés au taux de 0,6 p.c. par mois pour la période du 1er février 1988 au 20 août 1998 (date du remboursement de la cotisation spéciale).

Par jugement du 21 février 2003, le Tribunal du travail déclare cette demande partiellement fondée pour un montant de 4 530,49 euros (soit les intérêts de retard dus pour la période du 1er février 1988 au 13 avril 1993 - date à laquelle l'avertissement-extrait de rôle du 12 novembre 1986 a été annulé - à un taux d'intérêt de 0,6 p.c. par mois), majoré des intérêts judiciaires à partir du 15 juin 1999.

L'ONEm interjette appel de ce jugement. Selon l'ONEm, Karel Schodts et Maria De Decker n'avaient pas droit aux intérêts moratoires, du fait qu'ils ne relèvent pas, n'étant pas redevables de la cotisation, du champ d'application des articles 60 et 61bis de la loi du 28 décembre 1983. Karel Schodts et Maria De Decker forment appel incident.

Sur ce, la Cour du travail de Bruxelles pose la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Les intimés devant le juge *a quo*, Karel Schodts et Maria De Decker, estiment que l'article 62, alinéa 3, *juncto* l'article 60 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires peut être interprété de deux manières. Ils estiment qu'ils appartiennent bel et bien à la catégorie des personnes énumérées à l'article 60 de la loi du 28 décembre 1983 et qu'ils ont dès lors droit, en vertu de l'article 62, alinéa 3, de cette loi, aux intérêts moratoires complémentaires. L'ONEm, par contre, ne partage pas cette opinion et soutient que les intimés devant le juge *a quo* n'appartiennent pas à cette catégorie de personnes.

Dans l'interprétation des intimés devant le juge *a quo*, l'article 62, alinéa 3, *juncto* l'article 60 de la loi du 28 décembre 1983, ne viole pas, selon eux, les articles 10 et 11 de la Constitution. Non seulement les personnes qui reçoivent de l'autorité fiscale un avertissement-extrait de rôle qui fixe leur revenu imposable globalement à

plus de trois millions de francs et qui doivent par conséquent payer la cotisation spéciale prévue à l'article 60 de la loi du 28 décembre 1983 afin de mettre un terme à l'accumulation des intérêts de retard sur cette cotisation contestée, et dont le revenu imposable globalement, après la clôture de la procédure de réclamation fiscale, continue de dépasser le montant de trois millions de francs, peuvent prétendre, pour l'indu, à des intérêts moratoires conformément à l'article 62 de la loi précitée, mais également les personnes qui reçoivent de l'autorité fiscale un avertissement-extrait de rôle qui fixe leur revenu imposable globalement à plus de trois millions de francs et qui doivent par conséquent payer la cotisation spéciale prévue par la loi afin de mettre fin à l'accumulation des intérêts de retard sur cette cotisation contestée, et dont le revenu imposable globalement, après la clôture de la procédure de réclamation fiscale, s'élève à moins de trois millions de francs, peuvent, pour l'indu, prétendre aux intérêts moratoires.

A.1.2. Pour cette interprétation, les intimés devant le juge *a quo* se basent sur le texte même de la loi, sur les travaux préparatoires et sur une interprétation conforme à la Constitution de l'article 62, alinéa 3, *juncto* l'article 60 de la loi du 28 décembre 1983.

A partir de la réception de l'avertissement-extrait de rôle, ils sont obligés, par l'article 60 de la loi du 28 décembre 1983, de procéder au paiement de la cotisation spéciale. La nature d'une imposition fiscale les contraint également à le faire. L'imposition établit l'existence d'une dette fiscale et procure un titre exécutoire à l'autorité. Dès lors, les personnes qui reçoivent un avertissement-extrait de rôle mentionnant un revenu de plus de trois millions de francs sont réputées avoir un revenu supérieur à trois millions de francs.

Les travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Chambre, 1987-1988, n° 1025/1, p. 7) font apparaître que le législateur entendait uniquement lutter contre les abus qui consistaient à verser sciemment des cotisations spéciales provisionnelles, alors qu'aucune cotisation n'était due. La catégorie des contribuables à laquelle le législateur n'a pas voulu accorder d'intérêts moratoires est la catégorie des contribuables qui versaient sciemment des cotisations en sachant qu'ils ne devaient pas en payer, de manière à pouvoir bénéficier d'intérêts moratoires.

Pour ce qui est de l'interprétation conforme à la Constitution, les intimés devant le juge *a quo* estiment qu'une autre interprétation de l'article 62, alinéa 3, *juncto* l'article 60 de la loi du 28 décembre 1983 viole manifestement les articles 10 et 11 de la Constitution, eu égard aux effets absurdes qui s'y attachent. Le juge doit raisonnablement partir du principe que le législateur ne peut avoir eu l'intention de méconnaître la Constitution et il convient par conséquent de rejeter une interprétation de la loi qui serait contraire à la Constitution.

Il ressort clairement de ce qui précède que les intimés devant le juge *a quo* ont droit aux intérêts moratoires jusqu'à la date du remboursement définitif.

A.2.1. Selon les intimés devant le juge *a quo*, l'interprétation de l'ONEm, partie appelante devant le juge *a quo*, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, pris isolément ou combinés avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. En effet, il doit exister un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé et un tel rapport fait entièrement défaut si l'interprétation et la distinction de l'ONEm sont suivies.

A.2.2. D'une part, l'interprétation de l'ONEm viole le principe d'égalité en ce que deux catégories de personnes tout à fait différentes sont traitées de manière égale. Les intimés devant le juge *a quo* sont traités de la même manière que les personnes dont il était établi que leur revenu imposable globalement ne dépassait pas trois millions de francs et qui versent la cotisation spéciale pour de simples raisons de placement.

A.2.3. D'autre part, l'interprétation de l'ONEm viole le principe d'égalité en ce que deux catégories de personnes comparables sont traitées de manière différente. Par la modification législative du 7 novembre 1987, le législateur voulait lutter contre les abus commis par les personnes qui versaient malgré tout la cotisation spéciale pour de simples raisons de placement. Ces personnes ne pouvaient plus se prévaloir des intérêts moratoires. Les personnes qui n'appartiennent pas à la catégorie de « ceux qui abusent » doivent pouvoir prétendre aux intérêts moratoires. Relèvent de cette catégorie de « personnes qui n'abusent pas », tant les personnes qui sont définitivement redevables de la cotisation que celles qui étaient obligées de verser la cotisation spéciale par suite d'une imposition fiscale supérieure à trois millions de francs mais qui, par la suite, à l'issue d'une procédure de réclamation fructueuse, sont redevenues non assujetties à la cotisation.

A.2.4. Selon les intimés devant le juge *a quo*, il faut considérer que, si la modification législative du 7 novembre 1987 avait pour but d'éviter les abus consistant à effectuer des versements provisionnels en vue de faire un placement lucratif, et que les intimés devant le juge *a quo* ne sont pas des redevables visés à l'article 60, il est clair que cette catégorie est bien trop générale et trop vague. En effet, du fait qu'il est utilisé une catégorie aussi vague et générale, l'on frappe également des personnes qui n'ont absolument pas commis les abus visés.

Eu égard à la jurisprudence de la Cour dans son arrêt n° 70/96 du 11 décembre 1996, le législateur peut édicter des mesures afin d'éviter les abus de certaines personnes, mais ces mesures doivent être pertinentes, ce qui implique qu'elles ne peuvent frapper également des personnes qui n'ont aucunement commis des abus. Dans l'interprétation de l'ONEm, l'objectif d'éviter les abus serait réalisé de manière non pertinente si les intimés devant le juge *a quo* ne relevaient pas de la catégorie des assujettis. Le législateur ne peut aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin et le fait que certaines mesures frappent également les personnes qui commettent les abus ne suffit pas pour justifier que les mesures frappent des personnes qui n'ont absolument pas commis les abus.

A.3.1. Le Conseil des ministres retrace en premier lieu le cadre légal, le mécanisme de la loi et les faits de l'instance principale. Le Conseil des ministres observe que le revenu imposable globalement est une donnée fiscale qui est déterminée par l'administration fiscale. Compte tenu de l'article 66 de la loi du 28 décembre 1983 et des articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 4 juillet 1984, il y a lieu de considérer que l'ONEm ne peut procéder au recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale qu'à partir du moment où le revenu imposable globalement du contribuable a été fixé de manière définitive, à savoir après l'expiration des délais de réclamation ou après épuisement des procédures de réclamation. Ce n'est qu'alors qu'il peut être vérifié si le contribuable est ou non redevable de la cotisation et pour quel montant.

Par ailleurs, le juge *a quo* demande, selon le Conseil des ministres, s'il peut être établi une distinction pour ce qui est de l'octroi des intérêts moratoires, entre, d'une part, les assujettis et, d'autre part, les non-assujettis.

A.3.2. Le Conseil des ministres estime que les catégories de personnes visées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables. L'appréciation de la comparabilité n'est pas une analyse abstraite, mais suppose l'appréciation du but poursuivi par la mesure.

La modification apportée le 7 novembre 1987 à la loi du 28 décembre 1983 n'avait pas pour but unique et exclusif d'éviter les abus, mais visait en outre et de manière générale à préserver l'objectif de la cotisation spéciale de sécurité sociale. Il existe une différence fondamentale entre les deux catégories de personnes, tant en fait qu'en droit. Une première catégorie est assujettie parce que les revenus dépassent la limite de trois millions de francs, l'autre ne l'est pas. La première catégorie est définitivement redevable de la cotisation, tandis que la deuxième catégorie n'a aucune dette et est dès lors entièrement remboursée. En d'autres termes, la deuxième catégorie n'a pas les inconvénients que subit la première catégorie, à savoir devoir payer la cotisation due.

La catégorie des non-assujettis constitue en outre un groupe à risque pour ce qui est des éventuels abus. Ceux qui ont payé leur cotisation spéciale après avoir reçu un avertissement-extrait de rôle et qui ont par la suite introduit une réclamation sont également partis du principe que l'avertissement-extrait de rôle contenait une erreur et qu'ils récupéreraient les sommes indument versées à l'ONEm. Ils pourraient donc spéculer avec un degré raisonnable de certitude sur l'obtention d'« intérêts intéressants » sur les montants indument payés. La catégorie des non-assujettis qui paient la cotisation spéciale peut être traitée de manière différente eu égard à l'objectif de financement de la sécurité sociale et en vue de prévenir les abus.

Vu que les catégories ne sont pas suffisamment comparables, la mesure ne saurait violer les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.3.3. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres fait valoir qu'il ne peut être sérieusement contesté que la mesure poursuive un but légitime.

Le critère qui est utilisé, à savoir la différence entre les assujettis et les non-assujettis, qui est basé sur le revenu imposable globalement, présente un caractère objectif et repose sur un constat matériel évident, qui ne dépend pas d'une appréciation personnelle quelconque.

De surcroît, la mesure contestée permet, sur la base du critère de distinction utilisé entre les assujettis et les non-assujettis, qui est fondé sur le revenu imposable globalement, d'atteindre le but poursuivi par la loi, de sorte qu'il est satisfait au critère de pertinence et que la distinction est raisonnablement justifiée. Les non-assujettis ne contribuent pas au financement du système. Ils récupèrent entièrement l'indu, mais ils ne peuvent prétendre à des intérêts, qui seraient à charge du système auquel ils ne cotisent en aucun cas. Etendre aux assujettis qui ont trop payé la règle du remboursement sans intérêts serait excessif. Ils supportent déjà la charge financière du fait qu'ils doivent payer la cotisation définitivement due, de sorte qu'un régime plus favorable en ce qui concerne les intérêts moratoires peut quelque peu diminuer la charge.

Enfin, selon le Conseil des ministres, il existe aussi un rapport raisonnable de proportionnalité, ou il n'y a à tout le moins pas de rapport de disproportion manifeste, entre les moyens employés et le but visé.

A.3.4. Selon le Conseil des ministres, le juge *a quo* se pose non seulement des questions quant aux articles 10 et 11 de la Constitution, mais également quant à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. C'est à juste titre que la Cour du travail ne considère pas que les intimés, en recevant l'avertissement-extrait de rôle, sont légalement tenus de payer la cotisation spéciale. C'est le contribuable lui-même qui, en cas de procédure de réclamation, appréciera s'il doit, en attendant le traitement de sa réclamation, procéder ou non au paiement de la cotisation spéciale, et ce pour les raisons qui lui sont propres. Lui seul prend le risque de payer ou de ne pas payer et il est dès lors normal qu'il en supporte les conséquences.

Eu égard au libre choix du contribuable, il ne saurait être question d'une « privation de propriété » au sens de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, d'autant que le contribuable, à l'issue de la procédure de réclamation, s'avère non tenu de payer une cotisation à l'ONem et qu'il récupère donc intégralement son paiement. Il ne peut pas davantage être considéré que l'individu doit supporter des charges exceptionnelles et excessives par rapport à l'intérêt général.

A.4.1. En réponse au mémoire du Conseil des ministres, les intimés devant le juge *a quo* estiment que le Conseil des ministres confond les notions de « débiton » et d'« exigibilité ». La cotisation spéciale est due en vertu de la loi, mais elle n'est exigible qu'à partir du moment où le créancier dispose d'un jugement de condamnation.

Le critère de la débiton de la cotisation spéciale est le fait que le revenu net imposable est supérieur ou non à trois millions de francs, et le montant du revenu net imposable ressort de l'avertissement-extrait de rôle. Cet avertissement-extrait de rôle fiscal est un titre exécutoire et implique la débiton de la cotisation spéciale. L'article 3 de l'arrêté royal du 4 juillet 1987 confirme ce point de vue.

A.4.2. Les intimés devant le juge *a quo* estiment que les catégories visées par la question préjudicielle sont bel et bien comparables. Le but général de la loi modificative du 7 novembre 1987, évoqué par le Conseil des ministres, est une justification typique et plutôt prévisible *a posteriori*. En réalité, le but était l'assainissement du régime du chômage en instaurant la cotisation spéciale elle-même. La modification législative visait uniquement à empêcher les abus.

A.4.3. Les intimés devant le juge *a quo* estiment également qu'il n'existe pas de justification suffisante au traitement inégal. Si les non-assujettis, comme les intimés, n'ont pas droit aux intérêts moratoires, ils contribuent par contre au financement du système, précisément parce que l'autorité a pu disposer pendant toute une période, sans intérêts, du trop payé. L'argumentation du Conseil des ministres est dès lors contradictoire.

L'observation du Conseil des ministres selon laquelle la catégorie des personnes qui introduisent une réclamation peuvent spéculer avec un degré raisonnable de certitude sur l'obtention d'« intérêts intéressants » sur les montants indument payés part du principe qu'un avertissement-extrait de rôle qui est attaqué sera annulé avec un degré raisonnable de certitude et que le contribuable peut supposer que, par suite de sa réclamation, son revenu sera de toute manière réduit à un montant inférieur à trois millions de francs.

Les intimés devant le juge *a quo* soutiennent que celui qui reçoit de la part de l'administration fiscale une imposition correspondant à une déclaration de plus de trois millions de francs et qui, si cette imposition n'est pas annulée, devra en outre payer un intérêt de retard de 1,25 p.c. par mois, ne peut en aucun cas être supposé ne pas procéder au paiement de la cotisation spéciale. C'est précisément la réception d'un avertissement-extrait de rôle

fixant le revenu imposable globalement à plus de trois millions de francs qui rend comparables les catégories de personnes évoquées dans la question préjudicielle.

Selon les intimés devant le juge *a quo*, il peut dès lors être conclu que, dans l'interprétation du Conseil des ministres, le « groupe à risque » est défini de manière trop large et que la mesure prise n'est pas pertinente par rapport au but poursuivi.

A.4.4. Pour ce qui est de la justification du traitement inégal donnée par le Conseil des ministres, les intimés devant le juge *a quo* répètent que la mesure frappe inévitablement aussi des personnes qui n'étaient nullement visées par la mesure.

Il n'est que normal que les assujettis à la cotisation aient droit au remboursement avec intérêt. Il serait anormal que l'autorité attende de leur part un prêt sans intérêt. A la lumière de l'objectif de la modification législative, les intimés doivent incontestablement relever de la même catégorie, ce qui implique qu'eux aussi ont droit au remboursement avec intérêt.

A.5.1. Selon le Conseil des ministres, il ne peut être considéré que l'avertissement-extrait de rôle fiscal soit un titre exécutoire sur la base duquel certains contribuables sont réputés assujettis dans le cadre de la loi du 28 décembre 1983. L'avertissement-extrait de rôle est un titre exécutoire, mais uniquement en faveur de l'administration fiscale, qui peut procéder sur cette base au recouvrement de l'impôt exigible. Cet avertissement-extrait de rôle n'a aucune force exécutoire quant à l'action de l'ONEM.

L'obligation de procéder à un paiement provisionnel, au plus tard au 1er décembre de l'année précédant l'exercice d'imposition, découle de l'article 62, alinéa 1er, de la loi précitée. A ce moment, aucun contribuable n'a encore reçu son avertissement-extrait de rôle pour les revenus de l'année en cause, étant donné qu'il ne devra déclarer ces revenus qu'au cours de l'année suivante et qu'il ne recevra l'avertissement-extrait de rôle que bien plus tard. L'obligation de procéder à des versements provisionnels découle de l'obligation de cotisation, et non de la réception d'un avertissement-extrait de rôle.

Le Conseil des ministres souligne que la modification législative du 7 novembre 1987 entendait empêcher que des personnes profitent des intérêts moratoires intéressants prévus par la loi, lorsqu'elles ne sont pas assujetties. Cet objectif est plus large que ce qu'allèguent les intimés devant le juge *a quo*, à savoir que la modification législative ne vise que les personnes qui auraient procédé au paiement dans le seul but de faire un placement intéressant.

A.5.2. La thèse des intimés devant le juge *a quo* selon laquelle deux catégories de personnes différentes sont traitées de manière égale ne peut, selon le Conseil des ministres, être admise. La distinction qu'ils établissent repose sur des motifs purement subjectifs, à savoir la présence ou l'absence de l'intention d'abuser. Il est impossible de délimiter et d'objectiver correctement des motifs subjectifs.

En revanche, le législateur a opté pour un critère objectif, à savoir le fait que l'on soit assujetti ou non, ce qui signifie concrètement avoir un revenu imposable globalement (définitif) dépassant ou ne dépassant pas trois millions de francs.

A.5.3. De même, la thèse des intimés devant le juge *a quo* selon laquelle deux catégories comparables de personnes sont traitées de manière inégale ne peut, selon le Conseil des ministres, pas non plus être admise. Du fait que le paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale s'est effectué volontairement, il peut difficilement être soutenu que le payeur se soit retrouvé contre son gré dans une catégorie prétendument discriminatoire. Il convient d'en tenir compte dans le cadre de l'appréciation de la pertinence et de la proportionnalité de la différence de traitement invoquée.

- B -

B.1. L'article 62, alinéa 3, de la loi du 28 décembre 1983 « portant des dispositions fiscales et budgétaires », tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1987 « ouvrant des crédits provisoires pour les années budgétaires 1987 et 1988 et portant des dispositions financières et diverses » et par la loi-programme du 30 décembre 1988, dispose :

« En cas d'excédent de versement provisionnel, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,6 % par mois-calendrier aux personnes visées aux articles 60 et 61*bis*, au plus tôt à partir du 1er décembre de l'année précédant l'exercice d'imposition ».

B.2.1. L'article 60 dispose :

« Les personnes qui sont assujetties à un régime quelconque de sécurité sociale ou qui sont bénéficiaires à un titre quelconque d'au moins une des prestations de la sécurité sociale, et dont le montant net des revenus imposables globalement à l'impôt des personnes physiques dépasse 3 millions de francs, sont chaque année, tenues de payer une cotisation spéciale de sécurité sociale pour les exercices d'imposition 1983 à 1989 ».

L'article 61*bis* traite de la cotisation complémentaire de sécurité sociale qui était due, pour les années 1984 à 1986, par les personnes percevant des rémunérations supérieures à trois millions de francs à charge d'employeurs du secteur public.

B.2.2. Selon le juge *a quo* et l'ONEm, les personnes qui ont reçu un avertissement-extrait de rôle et qui procèdent à un versement provisionnel, mais dont il est constaté, à l'issue d'une procédure de réclamation fiscale, que leur revenu net imposable globalement s'élève à moins de trois millions de francs, ne sont pas redevables de la cotisation au sens de l'article 60 et de l'article 61*bis* de la loi du 28 décembre 1983, de sorte qu'elles ne peuvent bénéficier d'intérêts moratoires en cas de remboursement du trop-versé de la cotisation spéciale.

En revanche, les personnes qui ont reçu un avertissement-extrait de rôle et procèdent à un versement provisionnel, mais dont il est constaté, à l'issue d'une procédure de réclamation fiscale, que leur revenu net imposable globalement est supérieur à trois millions de francs, sont considérées comme redevables de la cotisation au sens de l'article 60 et de l'article 61*bis*

de la loi précitée, de sorte qu'elles bénéficient d'intérêts moratoires en cas de remboursement du trop-versé de la cotisation spéciale.

C'est sur la différence de traitement entre ces deux catégories de personnes que la Cour est interrogée.

B.3.1. Le Conseil des ministres fait valoir que les catégories de personnes évoquées dans la question préjudicielle ne sont pas comparables, étant donné qu'il existe une différence fondamentale entre elles, tant en fait qu'en droit. Une première catégorie est redevable de la cotisation parce que ses revenus s'élèvent à plus de trois millions de francs, alors que les revenus de l'autre catégorie s'élèvent à moins de trois millions de francs. La première catégorie doit payer définitivement la cotisation due, alors que la deuxième catégorie ne doit pas payer de cotisation et est entièrement remboursée.

B.3.2. Malgré les différences mentionnées en B.3.1, les deux catégories de contribuables sont comparables en ce qu'elles obtiennent chacune le remboursement du trop-payé de la cotisation spéciale de sécurité sociale.

B.3.3. L'exception est rejetée.

B.4.1. La cotisation spéciale de sécurité sociale a été instaurée par l'arrêté royal n° 55 du 16 juillet 1982 « fixant pour 1982 une cotisation spéciale et unique de sécurité sociale ». Le Gouvernement avait l'intention de répartir la charge du redressement économique et financier du pays en fonction des moyens de chacun. Ce faisant, le Gouvernement a estimé « que les assurés sociaux dont le montant net des revenus dépasse trois millions de francs [devaient] faire preuve de solidarité avec les autres assurés sociaux » (rapport au Roi précédant l'arrêté royal n° 55, *Moniteur belge* du 24 juillet 1982, p. 8470).

Les articles 60 à 71 de la loi du 28 décembre 1983 « portant des dispositions fiscales et budgétaires » ont remplacé l'arrêté royal n° 55 du 16 juillet 1982 et prolongent cette cotisation spéciale pour l'exercice d'imposition 1985.

L'article 62, alinéa 3, de la loi du 28 décembre 1983, avant sa modification par l'article 57 de la loi du 7 novembre 1987 « ouvrant des crédits provisoires pour les années budgétaires 1987 et 1988 et portant des dispositions financières et diverses » disposait :

« En cas d'excédent de versement provisionnel, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 1 % par mois-calendrier, au plus tôt à partir du 1er décembre de l'année où la provision est due ».

B.4.2. Le traitement inégal évoqué dans la question préjudicielle entre cette catégorie de personnes qui, en cas d'excédent de versement provisionnel, peuvent bénéficier d'intérêts moratoires au taux de 0,6 p.c. et la catégorie des personnes qui, en cas d'excédent de versement provisionnel, ne peuvent bénéficier d'intérêts moratoires, découle de l'article 62, alinéa 3, de la loi du 28 décembre 1983 tel qu'il a été modifié par l'article 57 de la loi précitée du 7 novembre 1987 :

« En cas d'excédent de versement provisionnel, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,6 % par mois-calendrier aux personnes visées aux articles 60 et 61*bis*, au plus tôt à partir du 1er décembre de l'année où la provision est due ».

Le législateur avait l'intention, d'une part, d'adapter les taux des intérêts moratoires et de retard au taux d'intérêt légal applicable à l'époque et à la baisse des taux d'intérêt et, d'autre part, de mettre fin aux abus commis par les personnes qui versaient des provisions pour la cotisation spéciale de sécurité sociale dont elles savaient qu'elles ne devaient pas la payer (*Doc. parl.*, Chambre, 1987-1988, n° 1025/1, p. 7).

B.5. Il peut se justifier qu'aucun intérêt ne soit dû sur le dépassement de versements provisionnels pour la cotisation spéciale de sécurité sociale lorsqu'un contribuable a versé des provisions dont il savait qu'il ne devait pas les payer. Tel est en particulier le cas du contribuable dont le revenu imposable est inférieur à trois millions de francs, tel que le fait apparaître sa propre déclaration fiscale et tel que le confirment l'enrôlement et l'avertissement-extrait de rôle qu'il a reçu. Dans ce cas, le trop-versé est directement imputable au contribuable.

En revanche, rien ne justifie que des intérêts moratoires soient refusés lorsque les versements provisionnels pour la cotisation spéciale ont lieu après l'enrôlement et la réception d'un avertissement-extrait de rôle, dont il apparaît que le revenu imposable dépasse trois millions de francs, d'autant que les intérêts de retard ne peuvent être évités qu'en procédant à un versement provisionnel (article 62, alinéa 2, de la loi du 28 décembre 1983). Si, à l'issue de la procédure de réclamation fiscale, la cotisation est annulée et le revenu imposable réduit à un montant inférieur à trois millions de francs, ce qui a pour effet que le contribuable n'était pas tenu de payer la cotisation, il n'est pas raisonnablement justifié de lui refuser des intérêts moratoires. Le dépassement du versement provisionnel n'est alors pas imputable au contribuable.

En ce qui concerne l'objectif poursuivi par la disposition litigieuse, cette situation n'est pas fondamentalement différente de celle de l'assujetti qui a procédé au versement provisionnel, mais dont le revenu imposable est par la suite inférieur au revenu imposable à l'origine, mais n'est pas inférieur à trois millions de francs.

B.6. Il résulte de ce qui précède que l'article 62, alinéa 3, de la loi du 28 décembre 1983, en ce qu'il prive d'intérêts moratoires sur le remboursement des versements provisionnels pour la cotisation spéciale de sécurité sociale le contribuable qui a effectué un versement après la réception d'un avertissement-extrait de rôle évaluant le montant net de ses revenus imposables à plus de trois millions mais dont le revenu se révèle inférieur à ce montant à l'issue de la procédure de réclamation fiscale, n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 62, alinéa 3, de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il n'accorde pas d'intérêts moratoires sur les sommes remboursées aux personnes qui, ayant reçu un avertissement-extrait de rôle évaluant le montant net de leur revenu imposable à plus de trois millions de francs, procèdent à un versement provisionnel, mais dont le revenu se révèle, après clôture de la procédure de réclamation, inférieur à trois millions de francs.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 27 juin 2007.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts