

Numéro du rôle : 4347
Arrêt n° 118/2008 du 31 juillet 2008

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 470 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, J. Spreutels, E. Derycke et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par arrêt du 13 novembre 2007 en cause de la ville d'Ostende contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 26 novembre 2007, la Cour d'appel de Gand a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « Les dispositions de l'article 470 CIR/1992 violent-elles les articles 10 et 11 de la Constitution/1994 en ce qu'elles prévoient que les communes doivent payer des frais d'administration à l'autorité fédérale pour la perception de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, alors que, par suite des dispositions de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, l'autorité fédérale perçoit gratuitement au profit des régions les impôts non proprement régionaux ? »;

2. « Les dispositions de l'article 470 CIR/1992 violent-elles les articles 10 et 11 de la Constitution/1994 en ce qu'elles prévoient que les communes doivent payer des frais d'administration à l'autorité fédérale pour la perception et le recouvrement de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, alors que le législateur, en ce qui concerne les taxes communales additionnelles à d'autres impôts perçus et recouvrés par l'autorité fédérale au profit des communes, comme les centimes additionnels à la taxe de circulation et les centimes additionnels au précompte immobilier relatif aux biens immobiliers situés en Région wallonne et dans la Région de Bruxelles-Capitale, n'a pas prévu que les communes doivent payer pour ce service des frais d'administration à l'autorité fédérale ? ».

Le collège des bourgmestre et échevins de la ville d'Ostende et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire.

A l'audience publique du 28 mai 2008 :

- ont comparu :

. Me E. Jacobowitz, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me M. Maus, avocat au barreau de Bruges, pour la ville d'Ostende;

. Me L. Van Helshoecht, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

L'affaire porte sur une contestation opposant la ville d'Ostende à l'Etat belge au sujet du versement tardif par l'Etat belge de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques. La ville d'Ostende demande, d'une part, une indemnisation et, d'autre part, le remboursement des frais d'administration indûment prélevés par l'Etat belge (pour la période s'étendant de 1995 à 2003).

Par jugement du Tribunal de première instance de Bruges du 18 septembre 2006, la demande de la ville d'Ostende a été déclarée non fondée. Il a été interjeté appel de ce jugement auprès de la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'appel de Gand estime que l'Etat belge est tenu d'indemniser la ville d'Ostende en raison du versement tardif de la taxe en question. En ce qui concerne le deuxième aspect de la demande, la Cour d'appel constate que l'article 470 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) dispose que sur le montant des taxes communales additionnelles visées aux articles 465 à 469 du CIR 1992, il est prélevé une remise destinée au remboursement des frais d'administration au Trésor. La ville d'Ostende fait valoir que cette disposition n'est pas compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, étant donné que pour d'autres impositions comparables, il n'est pas prélevé de frais d'administration.

La Cour d'appel estime qu'il est nécessaire de poser à ce sujet à la Cour deux questions préjudicielles qui ont été suggérées par la ville d'Ostende.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1. Le Conseil des ministres estime que la première question préjudicielle appelle une réponse négative, étant donné que les communes et les régions ne sont pas des catégories comparables. Les communes sont des pouvoirs locaux, alors que les régions sont des composantes de l'Etat fédéral.

Par ailleurs, il n'est pas possible d'établir une comparaison pertinente entre la perception de taxes régionales et la perception de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques. En effet, le mécanisme de la perception et du reversement n'est pas comparable dans le chef des deux entités. Pour les impôts régionaux, l'Etat fédéral « attribue » les recettes fiscales aux régions. Tel est par exemple le cas de certaines parties du produit de l'impôt des personnes physiques. Pour la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, l'Etat fédéral doit en « reverser » le produit.

A.2. En ce qui concerne l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale du 16 janvier 1989), auquel il est fait référence dans la première question préjudicielle, le Conseil des ministres souligne que, depuis 1999, la Région flamande assure elle-même le service de l'impôt.

A.3. Le Conseil des ministres estime également que les articles 10 et 11 de la Constitution n'impliquent pas que le législateur soit tenu de traiter toutes les autorités de manière égale, ce qui ressortirait de l'arrêt n° 165/2004 de la Cour.

A.4. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres souligne que les parties du produit de l'impôt des personnes physiques qui doivent être attribuées aux régions et aux communautés sont prélevées au préalable sur le précompte professionnel, que les employeurs et d'autres débiteurs versent spontanément au Trésor, alors que la taxe communale additionnelle doit systématiquement et pour chaque contribuable faire l'objet d'une vérification des éléments imposables, d'un calcul de la base imposable et d'un établissement de la cotisation. En outre, cette imposition peut donner lieu aussi à des procédures de recouvrement difficiles.

A.5. La ville d'Ostende estime que la disposition en cause n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Elle souligne que le législateur fédéral a considéré à plusieurs reprises que l'Etat fédéral se charge de la perception et du recouvrement des impositions au profit et pour le compte de pouvoirs subordonnés, dans le but de les décharger sur le plan administratif. Ce n'est qu'en ce qui concerne la perception et le recouvrement de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques qu'il a été prévu que l'Etat fédéral peut facturer des frais d'administration. Pour la perception et le recouvrement des impôts appelés improprement régionaux, ce n'est pas le cas. Au contraire, l'article 5, § 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose que l'Etat fédéral assure gratuitement le service de l'impôt. L'Etat fédéral perçoit donc pour le compte des régions notamment les droits d'enregistrement, les droits de succession, la taxe de circulation et la taxe de mise en circulation, la taxe sur les jeux et paris et la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, sans que des frais d'administration soient portés en compte.

A.6. Selon la ville d'Ostende, la différence de traitement en cause n'est susceptible d'aucune justification objective et raisonnable. La taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques ne constitue, en effet, qu'un complément marginal de l'impôt des personnes physiques proprement dit. En réalité, l'Etat fédéral ne doit pas fournir un travail supplémentaire pour percevoir et recouvrer cette taxe.

A.7. La ville d'Ostende conteste la thèse du Conseil des ministres selon laquelle les communes et les régions ne seraient pas comparables. En vue d'apprécier le critère de la comparabilité, il convient de prendre en compte la situation juridique des personnes qui doivent être comparées. En l'espèce, la situation juridique des communes ne diffère pas de celle des régions. En effet, les unes et les autres doivent recourir à l'Etat fédéral afin de percevoir et de recouvrer les impôts qui leur reviennent. La circonstance que les communes et les régions sont juridiquement d'une nature distincte n'est donc pas pertinente en l'espèce.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.8. Le Conseil des ministres estime que la seconde question préjudicielle appelle une réponse négative, étant donné que le fait de porter en compte des frais d'administration pour la perception de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques et non pour la perception des centimes additionnels communaux à la taxe de circulation et au précompte immobilier s'explique par la circonstance que les activités qui sont en rapport avec la fixation des sommes dues et avec leur perception et leur recouvrement sont fondamentalement différentes quant au contenu. En effet, la perception des centimes additionnels communaux à la taxe de circulation et au précompte immobilier demande beaucoup moins de travail que la perception de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques.

Il apparaît clairement des travaux préparatoires de la loi du 10 décembre 2001 « modifiant l'article 470 du Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'améliorer les finances communales », qui a ramené les frais d'administration litigieux de trois à un pour cent à partir du 1er janvier 2003, que le législateur a estimé que les prestations fournies par l'autorité fédérale dans le cadre de l'établissement et de la perception de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques justifient une rémunération. En effet, l'autorité fédérale supporte notamment la charge de la fixation et du calcul de l'impôt dû, de la recherche et de la répression de la fraude fiscale, de méthodes de vérification longues et fastidieuses des revenus imposables déclarés, de la tenue de bases de données et des réclamations fiscales. En outre, l'autorité fédérale supporte notamment la charge de frais de justice et de poursuites qui sont exposés vis-à-vis de redevables qui s'avèrent finalement indigents.

A.9. Le Conseil des ministres souligne que la perception des centimes additionnels communaux au précompte immobilier représente beaucoup moins de travail que la perception de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques. Le pourcentage de perception du précompte immobilier est par ailleurs nettement plus élevé que celui de l'impôt des personnes physiques, ce qui indique que les redevables payent plus rapidement et spontanément le précompte immobilier.

En outre, en ce qui concerne la Région flamande, l'Etat fédéral ne peut plus, à partir de l'exercice d'imposition 1999, percevoir de frais d'administration pour la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, étant donné que c'est la Région flamande qui assure le service de l'impôt.

A.10. La ville d'Ostende estime qu'il est discriminatoire que des frais d'administration soient portés en compte pour la perception et le recouvrement de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, alors que ce n'est pas le cas pour d'autres taxes communales additionnelles.

Pour la perception et le recouvrement des centimes additionnels communaux à la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, l'Etat ne porte pas en compte des frais d'administration. Ces centimes additionnels communaux sont perçus et recouverts en même temps que la taxe de circulation par l'Etat fédéral, qui le fait gratuitement en vertu de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989. Il n'est pas davantage facturé de frais d'administration pour la perception et le recouvrement des centimes additionnels communaux au précompte immobilier. C'est la Région flamande qui se charge de la perception et du recouvrement pour les biens immobiliers situés en Région flamande, sans porter en compte des frais d'administration. Pour les biens immobiliers situés en Région wallonne et dans la Région de Bruxelles-Capitale, c'est l'Etat fédéral qui s'occupe de la perception et du recouvrement et, en vertu de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, celui-ci ne peut porter en compte des frais d'administration.

A.11. La ville d'Ostende fait valoir qu'il n'existe aucune justification objective et raisonnable à la différence de traitement créée par la disposition en cause et ne suit pas la thèse du Conseil des ministres selon laquelle les activités liées à la fixation des sommes dues et à leur perception représentent pour les centimes additionnels à la taxe de circulation beaucoup moins de travail que pour la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques. Bien qu'il soit probablement exact que la perception et le recouvrement de l'impôt des personnes physiques demandent davantage d'efforts que la perception et le recouvrement de la taxe de circulation, cette différence n'existe pas en ce qui concerne la perception et le recouvrement de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques et des centimes additionnels à la taxe de circulation. La perception et le recouvrement de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques ne demandent pas plus d'efforts à l'Etat fédéral que la perception et le recouvrement des centimes additionnels à la taxe de circulation. Dès que le montant de l'impôt des personnes physiques et de la taxe de circulation est connu, une majoration en pourcentage est enrôlée au profit de la commune et cette majoration est recouvrée en même temps que l'impôt de base.

- B -

B.1.1. Les questions préjudicielles concernent l'article 470 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il était applicable au cours des exercices d'imposition 1995 à 2003.

B.1.2. Jusqu'au 31 décembre 2001, cet article disposait :

« Il est prélevé sur le montant des taxes additionnelles visées aux articles 465 à 469, une remise de 3 p.c. pour remboursement au Trésor des frais d'administration ».

Par la loi du 10 décembre 2001 « modifiant l'article 470 du Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'améliorer les finances communales », la disposition en cause a été modifiée en ce sens que la « remise de 3 p.c. » visée dans cette disposition est remplacée à partir du 1er janvier 2002 par une « remise de 2 p.c. » et à partir du 1er janvier 2003 par une « remise de 1 p.c. ».

B.1.3. Les taxes additionnelles visées aux articles 465 à 469 du CIR 1992 sont les taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques établies par les agglomérations et les communes.

En vertu de l'article 469 du CIR 1992, l'établissement et la perception de ces taxes additionnelles sont confiés à l'Administration des contributions directes, aux conditions et suivant les modalités déterminées par le Roi.

B.2. Dans la première question préjudicielle, il est demandé à la Cour si la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les communes doivent payer des frais d'administration à l'Etat fédéral pour la perception et le recouvrement de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, alors qu'en vertu de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale du 16 janvier 1989), les régions ne doivent pas payer de frais d'administration à l'Etat fédéral pour la perception et le recouvrement des impôts régionaux visés dans cette loi spéciale.

B.3.1. L'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, mentionné dans la question préjudicielle, dispose :

« A moins que la région n'en décide autrement, l'Etat assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 8° et 10° à 12°, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. A partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts.

[...] ».

Il apparaît des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, qui a modifié la loi spéciale du 16 janvier 1989, que le « service de l'impôt » comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.3.2. La loi spéciale du 16 janvier 1989 a été adoptée notamment en vue d'exécuter l'article 177, alinéa 1er, de la Constitution, en vertu duquel une loi adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution, fixe le système de financement des régions. Cette loi spéciale fait partie intégrante de l'ensemble des lois qui régissent la réforme de l'Etat.

B.4. Le pouvoir fiscal attribué par l'article 170, § 4, de la Constitution aux communes ne saurait être utilement comparé au pouvoir fiscal des régions ni aux règles qui régissent le financement des régions : le statut de collectivité fédérée des régions emporte des conséquences spécifiques, en ce qui concerne tant leur compétence fiscale que leur financement, qui les placent, à ce point de vue, dans une situation essentiellement différente de celle des communes, qui sont des collectivités décentralisées.

B.5. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

B.6. Dans la seconde question préjudicielle, il est demandé à la Cour si la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les communes doivent payer des frais d'administration à l'Etat fédéral pour la perception et le recouvrement de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, alors qu'elles ne doivent pas le faire pour la perception et le recouvrement d'autres taxes perçues et recouvrées par l'Etat fédéral au profit des communes.

B.7. La différence de traitement en cause s'explique par le fait que le législateur a pu considérer que la perception et le recouvrement de l'impôt des personnes physiques, en ce compris la taxe communale additionnelle à cet impôt, représentaient pour l'Etat fédéral une charge sensiblement plus lourde, justifiant une rémunération, que celle relative au recouvrement du précompte immobilier et de la taxe de circulation, en ce compris les centimes additionnels communaux y relatifs.

La différence de traitement n'est donc pas dépourvue de justification raisonnable.

B.8. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 470 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable au cours des exercices d'imposition 1995 jusqu'à 2003, ne viole pas 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, à l'audience publique du 31 juillet 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt