

Numéro du rôle : 5142
Arrêt n° 13/2012 du 2 février 2012

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 403, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, E. Derycke, J. Spreutels et P. Nihoul, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 15 avril 2011 en cause de la SPRL « Bouwgroep Probuild » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 2 mai 2011, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 403, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus (CIR 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2007, avant l'entrée en vigueur de la loi-programme du 27 avril 2007, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution et/ou l'article 1er du Douzième Protocole à la CEDH en ce que cette disposition établit une différence de traitement entre, d'une part, les commettants et entrepreneurs qui, pour les travaux visés à l'article 400, 1^o, du CIR 1992, font appel à un entrepreneur non enregistré établi en Belgique et qui sont soumis à l'obligation, lors du paiement au sous-traitant, de retenir et de verser au fonctionnaire désigné par le Roi et selon les modalités qu'Il détermine 15 p.c. du montant dont il est redevable [lire : dont ils sont redevables], non compris la taxe sur la valeur ajoutée, et, d'autre part, les commettants et entrepreneurs qui, pour les travaux visés à l'article 400, 1^o, font appel à un entrepreneur non enregistré établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne et qui ne peuvent être soumis à cette obligation de par l'effet direct dans l'ordre juridique interne des actuels articles 56 et 57 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (CJCE, C-433/04, 9 novembre 2006) ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Bouwgroep Probuild », dont le siège est établi à 2900 Schoten, Toekomstlaan 16L;

- le Conseil des ministres.

La SPRL « Bouwgroep Probuild » a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 13 décembre 2011 :

- ont comparu :

- . Me D. Pressman, avocat au barreau d'Anvers, pour la SPRL « Bouwgroep Probuild »;

- . Me C. Cologne *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La partie demanderesse devant le juge *a quo*, la SPRL « Bouwgroep Probuild » a fait appel à un sous-traitant belge, à savoir la SPRL « Differenza », pour l'exécution de certains travaux. Trois factures ont été émises à l'occasion de ces travaux, pour un montant total de 18 240 euros.

La SPRL « Differenza » était, au moment du paiement des factures, un entrepreneur non enregistré (articles 401 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : CIR 1992); la SPRL « Bouwgroep Probuild » n'a toutefois pas procédé à la retenue et au versement des 15 % du montant de ces factures (hors taxe sur la valeur ajoutée).

Le 27 novembre 2008, conformément à l'article 404 du CIR 1992, l'administration fiscale a procédé à l'enrôlement d'une amende administrative égale au double du montant qui aurait dû être retenu et versé.

La SPRL « Bouwgroep Probuild » a introduit contre cette amende administrative une réclamation qui a toutefois été rejetée comme non fondée.

Conformément à l'article 1385*decies* du Code judiciaire, la SPRL « Bouwgroep Probuild » a introduit une action devant le Tribunal de première instance de Bruxelles contre l'Etat belge en contestation du rejet de la réclamation fiscale ainsi qu'en contestation de l'amende administrative.

Le juge *a quo* constate cependant qu'il existe une différence de traitement entre les commettants et les entrepreneurs qui font appel, pour les travaux visés à l'article 400, 1^o, du CIR 1992, à un entrepreneur non enregistré établi en Belgique et les commettants et les entrepreneurs qui font appel, pour les travaux visés à l'article 400, 1^o, du CIR 1992, à un entrepreneur non enregistré établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Le juge *a quo* estime qu'il n'existe pas de justification objective et raisonnable à cette différence de traitement, de sorte qu'il pose la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* soutient que, pendant la période s'étendant du 27 avril 2007 au 1er janvier 2008, deux catégories de contribuables ont été traitées différemment, à savoir les commettants et les entrepreneurs qui font appel, pour les travaux visés à l'article 400, 1^o, à un entrepreneur non enregistré établi en Belgique et les commettants et les entrepreneurs qui font appel, pour les travaux visés à l'article 400, 1^o, à un entrepreneur non enregistré établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

A la suite de l'arrêt de la Cour de justice du 9 novembre 2006 et du principe général de droit de la primauté de la législation supranationale ayant effet direct dans l'ordre juridique interne, les entreprises non enregistrées et établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne que la Belgique ne font plus l'objet de l'obligation de retenue prévue à l'article 403, §§ 1er et 2, du CIR 1992, tel que cet article était applicable avant sa modification par la loi-programme du 27 avril 2007. Les entreprises non enregistrées établies en Belgique ont, en revanche, toujours fait l'objet de cette obligation de retenue au cours de la période transitoire précitée.

En vertu de l'article 403 du CIR 1992, un commettant ou un entrepreneur devait retenir un montant égal à 15 % du prix facturé par un prestataire de services belge non enregistré, ce qui revenait en l'espèce à priver ce prestataire de services de la possibilité de disposer sans délai d'une partie de ses revenus qu'il ne pouvait récupérer qu'après une procédure administrative particulière.

De même, le fait qu'en vertu de l'article 402 du CIR 1992, un commettant ou un entrepreneur qui conclut un contrat avec un prestataire de services non enregistré en Belgique est solidairement responsable, à concurrence de 35 % du prix des travaux à exécuter, de toutes les dettes fiscales de ce prestataire de services

relatives à des périodes imposables antérieures, peut dissuader, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, ce commettant ou cet entrepreneur de faire appel à un prestataire de services belge non enregistré qui effectue légitimement les mêmes services qu'un prestataire de services non enregistré établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne que la Belgique.

A.2. Le Conseil des ministres fait valoir qu'il ne saurait être question de discrimination; il fait référence à cet égard à l'arrêt n° 56/2009 du 19 mars 2009. Dans cette affaire, une éventuelle violation du principe d'égalité avait également été invoquée en raison d'une différence de traitement entre les commettants belges selon que ceux-ci choisissaient un entrepreneur étranger non enregistré en Belgique ou un entrepreneur établi en Belgique.

A.3. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime toutefois que la présente affaire diffère essentiellement de celle de l'arrêt n° 56/2009. Dans ce dernier arrêt, la distinction serait en effet basée sur un critère objectif, à savoir la circonstance de faire appel ou non à un entrepreneur enregistré, alors que la présente affaire porte sur la différence de traitement entre deux sortes d'entrepreneurs non enregistrés.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle concerne l'article 403, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus (CIR 1992), tel qu'il s'appliquait à l'exercice d'imposition 2007.

L'article 403, §§ 1er et 2, du CIR 1992, disposait :

« § 1er. Le commettant qui effectue le paiement de tout ou partie du prix de travaux visés à l'article 400, 1°, à un entrepreneur qui, au moment du paiement, n'est pas enregistré, est tenu, lors du paiement, de retenir et de verser 15 p.c. du montant dont il est redevable, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, au fonctionnaire désigné par le Roi et selon les modalités qu'Il détermine.

§ 2. L'entrepreneur qui effectue le paiement de tout ou partie du prix de travaux visés à l'article 400, 1°, à un sous-traitant, est tenu, lors du paiement, de retenir et de verser 15 p.c. du montant dont il est redevable, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, au fonctionnaire désigné par le Roi et selon les modalités qu'Il détermine.

L'entrepreneur est toutefois dispensé, selon les conditions et modalités déterminées par le Roi, de l'obligation de retenue et de versement visée à l'alinéa 1er si, au moment du paiement, le sous-traitant est enregistré comme entrepreneur ».

B.1.2. L'article 404, § 1er, du CIR 1992, tel qu'il s'appliquait à l'exercice d'imposition 2007, disposait :

« § 1er. Lorsque le versement prévu à l'article 403, § 1er, n'a pas été effectué, le montant dû est doublé et enrôlé à charge du commettant, à titre d'amende administrative, dans le délai prévu à l'article 354.

Lorsque le versement prévu à l'article 403, § 2, n'a pas été effectué et que le sous-traitant n'était pas enregistré au moment de la conclusion de la convention, le montant dû est doublé et enrôlé à charge de l'entrepreneur, à titre d'amende administrative, dans le délai prévu à l'article 354.

Le Roi peut déterminer sous quelles conditions l'amende peut être réduite ».

B.2. La juridiction *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 403, §§ 1er et 2, du CIR 1992 en ce qu'il opérerait une distinction entre les commettants et entrepreneurs belges selon qu'ils font appel, pour exécuter les travaux visés à l'article 400, 1°, du CIR 1992, à un entrepreneur non enregistré en Belgique mais établi en Belgique ou à un entrepreneur non enregistré en Belgique et non établi en Belgique, seuls les premiers étant tenus, lors du paiement au sous-traitant, de retenir et de verser au Trésor public 15 % du montant dû par le commettant ou par l'entrepreneur, hors taxe sur la valeur ajoutée, alors que les derniers peuvent s'y soustraire en raison de l'arrêt du 9 novembre 2006 (C-433/04) rendu par la Cour de justice de l'Union européenne, qui a constaté la violation par la Belgique des obligations lui incombant en vertu du principe de la libre prestation des services, actuellement consacré par les articles 56 et 57 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

B.3.1. Dans l'arrêt précité du 9 novembre 2006, la Cour de justice a jugé :

« en obligeant les commettants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir 15 % de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE » (point 42).

B.3.2. La loi-programme du 27 avril 2007 a modifié les dispositions précitées afin, selon l'exposé des motifs, « de répondre à l'arrêt rendu par la Cour de Justice le 9 novembre 2006 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-3058/001, p. 16). Cette loi ne fait cependant pas l'objet de la question préjudicielle.

B.4. Parmi les motifs retenus par la Cour de justice pour constater le manquement de la réglementation belge relative à l'enregistrement des entreprises en matière fiscale, figurait celui de la retenue automatique, s'agissant des dettes fiscales, à effectuer par les commettants et les entrepreneurs s'élevant à 15 % du prix facturé par un prestataire de services non enregistré et non établi en Belgique :

« 30. En l'espèce, le fait que, en application de l'article 403 du CIR 92, le commettant ou l'entrepreneur doivent retenir en faveur de l'administration belge une somme correspondant à 15 % du prix facturé par un prestataire non enregistré revient à priver ce prestataire de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie de ses revenus, qu'il ne peut récupérer qu'au terme d'une procédure administrative spécifique. Les inconvénients que l'obligation de retenue représente pour les prestataires non enregistrés et non établis en Belgique sont, dès lors, susceptibles de les dissuader d'accéder au marché belge afin d'y fournir des services dans le secteur de la construction.

31. De même, le fait que, en application de l'article 402 du CIR 92, le commettant ou l'entrepreneur qui contractent avec un prestataire non enregistré en Belgique soient rendus solidairement responsables pour toutes les dettes fiscales de ce prestataire relatives à des périodes imposables antérieures, à concurrence des 35 % du prix des travaux à effectuer, est susceptible de dissuader ce commettant ou cet entrepreneur de recourir aux services d'un prestataire non enregistré et non établi en Belgique, fournissant légalement des services identiques dans son Etat membre d'établissement. S'il est vrai que la responsabilité solidaire s'applique indistinctement en cas de recours à un prestataire non enregistré, que celui-ci soit établi en Belgique ou dans un autre Etat membre, il convient néanmoins de constater que, sans priver les prestataires non établis et non enregistrés en Belgique de la possibilité d'y fournir leurs services, la disposition litigieuse leur rend difficile l'accès au marché belge.

32. L'obligation de retenue et la responsabilité solidaire constituent dès lors une restriction à la libre prestation des services.

[...]

37. [...] la nécessité de combattre la fraude fiscale ne saurait suffire à justifier l'application de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire, de manière générale et préventive, à tous les prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique, tandis qu'une partie d'entre eux n'est en principe pas redevable des impôts, des précomptes et des taxes susvisés.

38. S'appliquant de manière automatique et inconditionnelle, les mesures litigieuses ne permettent pas de tenir compte de la situation individuelle des prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique.

39. S'agissant de l'obligation de retenue, un moyen moins restrictif que de priver les prestataires de services de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie non négligeable de leurs revenus aurait été de prévoir un système, basé sur l'échange des

informations entre les commettants et les entrepreneurs, les prestataires et l'administration fiscale belge, permettant, par exemple, aux commettants et aux entrepreneurs de s'informer sur les éventuelles dettes fiscales de leurs cocontractants ou instaurant une obligation d'informer l'administration fiscale belge de tout contrat conclu avec des cocontractants non enregistrés ou de tout paiement opéré en leur faveur.

40. De même, s'agissant de la responsabilité solidaire, afin de limiter l'effet dissuasif que celle-ci produit sur les commettants et les entrepreneurs par rapport à tous les prestataires de services non enregistrés, qu'ils soient en principe redevables des impôts, des précomptes et des taxes susvisés ou non et qu'ils soient en règle en ce qui concerne leurs obligations fiscales ou non, un moyen moins restrictif aurait été de prévoir la possibilité, pour ces prestataires de services, de prouver la régularité de leur situation fiscale ou de permettre aux commettants et aux entrepreneurs d'échapper à la responsabilité solidaire s'ils ont effectué certaines formalités en vue de s'assurer de la régularité de la situation fiscale des prestataires de services avec lesquels ils envisagent de contracter.

41. De plus, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 42 de ses conclusions, le caractère disproportionné des mesures litigieuses est renforcé par leur application cumulative.

42. Il convient dès lors de constater que, en obligeant les commettants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir 15 % de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE ».

B.5.1. Le juge *a quo* estime que la différence de traitement entre les deux catégories de commettants et d'entrepreneurs mentionnées dans la question préjudicielle ne peut être justifiée par une référence à la jurisprudence de la Cour de justice. Selon lui, le simple fait que la Cour de justice a déclaré la législation visée incompatible avec le droit de l'Union européenne dans la mesure où celle-ci impose des obligations aux ressortissants d'autres Etats membres de l'Union européenne ne constitue pas de prime abord une telle justification objective et raisonnable.

B.5.2. La différence de traitement soulevée par le juge *a quo* découle des dispositions du TFUE mentionnées, qui s'appliquent exclusivement aux « ressortissants des Etats membres établis dans un Etat membre autre que celui du destinataire de la prestation » (article 56, premier alinéa, du TFUE) et non aux situations qui relèvent entièrement de l'ordre juridique interne.

B.5.3. Etant donné que l'affaire pendante devant le juge *a quo* doit toutefois exclusivement être située dans l'ordre juridique interne, il n'y a pas lieu de la comparer avec

les situations régies par le droit de l'Union européenne pour répondre à la question de savoir si la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.6. La disposition en cause, telle qu'elle était applicable au moment des faits, opère une différence de traitement entre les personnes qui font appel à un entrepreneur établi en Belgique qui n'est pas enregistré et celles qui font appel à un entrepreneur enregistré établi en Belgique. Contrairement à ces dernières, les premières sont tenues d'effectuer la retenue prévue aux paragraphes 1er et 2 de l'article 403 précité.

B.7.1. Comme la Cour l'a déjà jugé à plusieurs reprises (voy. notamment les arrêts n^{os} 46/2002, 126/2002, 188/2002, 86/2007, 56/2009 et 124/2009), la disposition en cause fait partie d'un ensemble de mesures visant à lutter, de manière plus efficace que dans le passé, contre les pratiques frauduleuses des pourvoyeurs de main-d'œuvre qui se traduisent, d'une part, par le non-paiement des cotisations de sécurité sociale, du précompte professionnel et de la TVA et, d'autre part, par l'occupation d'un nombre important de postes de travail soit par des personnes bénéficiant d'allocations sociales (pension, allocations de chômage et indemnités AMI) et effectuant des prestations en violation des règles qui régissent l'octroi de ces allocations, soit par des étrangers non autorisés à travailler, ce qui, dans un cas comme dans l'autre, a pour effet de réduire les offres pour les demandeurs d'emploi réguliers (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415-1, p. 36).

Le système de l'enregistrement des entrepreneurs tend à garantir, au moyen de vérifications approfondies, que ceux-ci appliqueront correctement la législation fiscale et sociale (*ibid.*, p. 38).

B.7.2. Selon les mêmes travaux préparatoires, ces mesures concernent les secteurs de la législation fiscale, de la législation sociale, de la législation sur les marchés publics et de la législation relative au registre du commerce. L'article 403, §§ 1er et 2, du CIR 1992 fait partie de la première catégorie de mesures. L'intention du législateur était d'en arriver à ce « que plus personne n'aura intérêt à recourir [aux services d'un entrepreneur non enregistré] » (*ibid.*, p. 38).

B.8.1. La différence de traitement entre les personnes visées en B.6 se fonde sur un critère objectif, à savoir la circonstance de faire appel à un entrepreneur enregistré ou non.

B.8.2. Ce critère de distinction est pertinent par rapport au but de la mesure, mentionné en B.7.1 et B.7.2. Le système de l'enregistrement est un moyen adéquat pour déterminer la fiabilité d'un entrepreneur : il incite les personnes qui veulent contracter avec un entrepreneur à s'assurer préalablement que celui-ci est enregistré.

B.8.3. Compte tenu de l'objectif du législateur et de ce que celui-ci peut prendre les mesures propres à prévenir la fraude dans les secteurs où il a constaté que cette fraude est considérable, il n'est pas disproportionné d'assortir le régime de l'enregistrement des entrepreneurs de dispositions telles que les cocontractants sachent, s'ils souhaitent conclure un contrat avec un entrepreneur qui ne serait pas enregistré, qu'ils auront l'obligation de retenir et de verser au Trésor public 15 % du montant de la facture, hors TVA. S'ils négligent de le faire, l'article 404, §§ 1er et 2, dispose qu'une amende administrative leur sera imposée, à concurrence du double du montant dû. En outre, ils risquent d'être partiellement tenus au paiement des dettes fiscales dont cet entrepreneur serait redevable. L'on vise ainsi à ce que nul n'ait intérêt à faire appel à un entrepreneur non enregistré (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415-1, p. 39).

B.9. Il convient enfin d'observer que, comme elle était applicable à l'ensemble des commettants et entrepreneurs établis en Belgique, la disposition en cause ne pouvait créer un obstacle à la libre prestation des services sur le marché belge.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 403, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2007 et avant sa modification par la loi-programme du 27 avril 2007, 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 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 2 février 2012.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt