

| |
|-------------------------------------|
| Numéro du rôle : 5136 |
| Arrêt n° 50/2012 du 29 mars 2012 |

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 442^{quater}, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 14 de la loi-programme du 20 juillet 2006, posée par le Tribunal de commerce de Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 6 janvier 2011 en cause de l'Etat belge contre Fulvia Latragna, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 13 avril 2011, le Tribunal de commerce de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 442^{quater} § 2 CIR/1992 tel qu'il a été inséré par la loi-programme du 20 juillet 2006, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que, dans le cadre de la responsabilité des dirigeants d'entreprises, il instaure des règles plus sévères à l'égard du fisc qu'à l'égard des autres créanciers auxquels leur faute causerait un dommage et/ou en ce qu'il soumet les dirigeants d'entreprise à des règles plus sévères, exorbitantes du droit commun, pour le paiement du précompte professionnel par rapport aux mêmes dirigeants pour le paiement des autres impôts (sauf la TVA qui bénéficie d'une disposition similaire) où les règles du droit commun continuent à s'appliquer ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 29 février 2012 :

- a comparu Me G. Galoppin *loco* Me B. Pinchart, avocats au barreau de Mons, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs F. Daoût et A. Alen ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- 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*

Le Tribunal de commerce de Mons est saisi d'une demande de l'Etat belge tendant à déclarer Fulvia Latragna responsable solidairement avec la SCRL « Résidence Les Jours Heureux » du non-paiement du précompte professionnel dû par cette société.

Le Tribunal de commerce relève que l'article 442^{quater}, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) instaure une présomption de faute qui facilite la tâche probatoire de l'administration fiscale et renverse les principes de droit commun en matière de preuve. Il en résulte deux différences de traitement : une différence « entre l'administration fiscale et les autres créanciers impayés de l'entreprise qui ne bénéficient pas d'une telle action à l'égard des dirigeants de la société et peuvent mettre en cause leur responsabilité sur la base des règles de droit commun » et une différence « entre les dirigeants d'entreprise selon que la société est redevable de dettes de précompte professionnel ou d'autres impôts ».

Le Tribunal estime dès lors que la partie défenderesse justifie son intérêt à invoquer l'inconstitutionnalité de la disposition dont il est demandé de faire application à son égard. Il se fonde par ailleurs sur l'avis n° 40372/1/2/3/4 de la section de législation du Conseil d'Etat et pose à la Cour la question qui a été suggérée par la partie défenderesse.

III. *En droit*

- A -

Position du Conseil des ministres

A.1. Le Conseil des ministres estime tout d'abord que les deux premières catégories qui font l'objet de la comparaison, le créancier fiscal, d'une part, et les autres créanciers, d'autre part, ne sont pas comparables, en raison de la spécificité du créancier fiscal, lequel assure au profit de la collectivité la mission de recouvrer l'impôt destiné à financer le budget de l'Etat. Il se fonde à cet égard sur les arrêts de la Cour n° 11/97 du 5 mars 1997 et n° 51/99 du 5 mai 1999. Ne se trouvent pas davantage dans des situations comparables les débiteurs de l'administration fiscale et les débiteurs des autres créanciers de droit commun.

Le Conseil des ministres estime par ailleurs que les deux autres catégories comparées sont des créances fiscales et non des personnes. Or, les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont pas applicables aux créances. En outre, les deux comparaisons proposées par la question préjudicielle ne permettent pas de comprendre en quoi il y aurait violation de l'article 172 de la Constitution puisque la disposition en cause ne crée pas de privilège en faveur d'un contribuable, pas plus qu'elle ne contient une exemption ou une modération d'impôt.

A.2. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que les différences de traitement en cause peuvent être justifiées objectivement et raisonnablement. Dans son arrêt n° 51/99 cité, la Cour a admis le principe d'une dérogation en matière fiscale. L'administration fiscale, en tant que créancier d'un débiteur défaillant, se trouve dans une situation moins favorable qu'un créancier privé qui peut, lors de la conclusion du contrat, exiger des garanties de la part de son débiteur avant la naissance des créances. Cette possibilité n'existe pas dans le chef de l'administration fiscale, qui ne peut agir qu'en vertu des moyens prévus par la loi.

Par la loi-programme du 20 juillet 2006, le législateur a notamment souhaité instaurer des mesures de lutte contre la fraude fiscale. Le précompte professionnel fait partie de la rémunération des travailleurs et est comptabilisé par l'employeur pour le compte de son employé. L'absence de paiement de ce précompte ne peut pas préjudicier le salarié, de sorte que le précompte, déclaré mais non payé, sera imputé lors du calcul de l'impôt des personnes physiques, ce qui peut représenter une perte double pour l'Etat belge : au défaut de paiement vient s'ajouter l'éventuel remboursement, au profit du travailleur et après calcul de l'impôt, d'une partie du précompte professionnel non perçu. La disposition en cause, qui s'inspire des législations néerlandaise et française en la matière, s'efforce, par l'instauration d'une présomption légale réfragable, de responsabiliser les dirigeants d'entreprise et d'ASBL, en les rendant responsables solidairement du paiement des arriérés en matière de précompte professionnel et de TVA. La nouvelle procédure constitue un outil de dissuasion. Lors des travaux parlementaires, le législateur a veillé à se conformer à l'avis du Conseil d'Etat. La disposition prévoit un certain nombre de conditions; la procédure permet de rapporter la preuve contraire et prévoit un contrôle juridictionnel. Chaque cas est soumis à un juge qui décidera si la présomption légale s'applique ou non et qui vérifiera si toutes les conditions prévues sont bien remplies. Ce juge exerce un contrôle de pleine juridiction.

Le Conseil des ministres rappelle que l'Office national de sécurité sociale s'est également vu octroyer par la loi-programme du 20 juillet 2006 le bénéfice de mesures similaires. La Cour a statué, à cet égard, dans son arrêt n° 139/2009 du 17 septembre 2009. Sans être en tous points identiques, l'article 530, § 2, du Code des sociétés et la disposition en cause sont des dispositions qui présentent des caractéristiques et des objectifs similaires.

Le Conseil des ministres conclut que la différence de traitement est justifiée par la nature du précompte professionnel, qui est une partie de la rémunération du travailleur. Par ailleurs, le moyen utilisé pour empêcher la fraude liée au non-paiement répété du précompte professionnel et son impact sur le budget de l'Etat ne sont pas disproportionnés, compte tenu du fait que la preuve contraire peut être rapportée par la personne concernée et compte tenu du contrôle exercé par le tribunal. Le respect des droits de la défense est assuré. Il n'est enfin pas déraisonnable de renverser la charge de la preuve en cas de non-paiement répété du précompte professionnel, puisque ce précompte professionnel a fait l'objet d'une déclaration mais n'a pas été payé.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 442^{quater} du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui dispose :

« § 1er. En cas de manquement, par une société ou une personne morale visée à l'article 17, § 3, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, à son obligation de paiement du précompte professionnel, le ou les dirigeants de la société ou de la personne morale chargés de la gestion journalière de la société ou de la personne morale sont solidairement responsables du manquement si celui-ci est imputable à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou de la personne morale.

Cette responsabilité solidaire peut être étendue aux autres dirigeants de la société ou de la personne morale lorsqu'une faute ayant contribué au manquement visé à l'alinéa 1er est établie dans leur chef.

Par dirigeant de la société ou de la personne morale au sens du présent article, l'on entend toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice.

§ 2. Le non-paiement répété par la société ou la personne morale du précompte professionnel, est, sauf preuve du contraire, présumé résulter d'une faute visée au § 1er, alinéa 1er.

Par inobservation répétée de l'obligation de paiement du précompte professionnel au sens du présent article, l'on entend :

- soit, pour un redevable trimestriel du précompte, le défaut de paiement d'au moins deux dettes échues au cours d'une période d'un an;

- soit, pour un redevable mensuel du précompte, le défaut de paiement d'au moins trois dettes échues au cours d'une période d'un an.

§ 3. Il n'y a pas présomption de faute au sens du § 2, alinéa 1er, lorsque le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de concordat judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire.

§ 4. La responsabilité solidaire des dirigeants de la société ou de la personne morale ne peut être engagée que pour le paiement, en principal et intérêts, des dettes de précompte professionnel.

§ 5. L'action judiciaire contre les dirigeants responsables n'est recevable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater d'un avertissement adressé par le receveur par lettre recommandée à la poste invitant le destinataire à prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement ou pour démontrer que celui-ci n'est pas imputable à une faute commise par eux.

Cette disposition ne fait, toutefois, pas obstacle à ce que le fonctionnaire chargé du recouvrement puisse requérir, dans le délai précité, des mesures conservatoires à l'égard du patrimoine du ou des dirigeants de la société ou de la personne morale qui ont fait l'objet de l'avertissement ».

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité du paragraphe 2 de cette disposition avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que, dans le cadre de la responsabilité des dirigeants d'entreprises, elle instaure des règles plus sévères à l'égard du fisc qu'à l'égard des autres créanciers auxquels leur faute causerait un dommage et/ou en ce qu'elle soumet des dirigeants d'entreprise à des règles plus sévères, exorbitantes du droit commun, pour le paiement du précompte professionnel par rapport aux mêmes dirigeants pour le paiement des autres impôts (sauf la TVA qui bénéficie d'une disposition similaire), où les règles du droit commun continuent à s'appliquer.

B.3. L'article 442^{quater} du CIR 1992 trouve son origine dans l'article 14 de la loi-programme du 20 juillet 2006. Cette disposition prévoit une responsabilité solidaire des dirigeants d'une société ou d'une personne morale chargés de la gestion journalière de celle-ci en cas de manquement par la société ou la personne morale visée au paragraphe 1er à son obligation de paiement du précompte professionnel si ce manquement est imputable à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou personne morale (§ 1er).

Le paragraphe 2 de cette disposition, sur lequel porte la question préjudicielle, vise le non-paiement répété du précompte professionnel, défini comme un défaut de paiement d'au moins deux ou trois échéances au cours d'une période d'un an, selon que le précompte est dû trimestriellement ou mensuellement. Ce paragraphe 2 présume de manière réfragable qu'un tel manquement répété constitue une faute de gestion au sens du paragraphe 1er.

B.4. Il résulte des travaux préparatoires de la loi-programme du 20 juillet 2006 que le législateur a voulu mettre un terme à des incertitudes jurisprudentielles et doctrinales quant à la responsabilité des dirigeants « en prévoyant une règle spécifique de responsabilité solidaire des dirigeants lorsque le défaut de paiement du précompte professionnel ou de la TVA résulte d'une faute dans la gestion de l'entreprise » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2517/002, p. 5). Il s'est inspiré à cet égard du droit néerlandais et du droit français et justifie la disposition par les raisons suivantes :

« [...] - il y va de sommes que l'entreprise a perçues (TVA) ou retenues sur les rémunérations (précompte professionnel) sans les acquitter au profit du Trésor alors qu'elles ne peuvent, en raison de leur nature, être considérées comme faisant partie des moyens financiers de l'entreprise;

- le non-paiement du précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée a un impact négatif sur la position concurrentielle des entreprises qui acquittent leurs dettes fiscales dans les délais;

- le non-paiement du précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée affecte incontestablement les ressources de l'Autorité dans la mesure où ces prélèvements constituent une part non négligeable des deniers publics » (*ibid.*).

Il résulte aussi de ces travaux préparatoires que le législateur n'a pas voulu viser les dirigeants qui sont de « bonne foi » :

« La mauvaise foi ne pouvant, en règle, se présumer, c'est à l'administration qu'il appartiendra de prouver que le dirigeant dont la responsabilité est mise en cause a commis la faute dans la gestion de l'entreprise.

Toutefois, en cas de manquement répété de la société, une présomption *juris tantum* est établie et il incombe alors au dirigeant d'apporter la preuve qu'il n'a pas commis de faute » (*ibid.*, p. 6).

Il a encore été précisé que le dirigeant :

« doit avoir commis une faute. Le tribunal devra apprécier, à la lumière de ses différentes compétences, le véritable niveau de responsabilité de la personne concernée dans l'entreprise » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2517/012, p. 20).

Le législateur a aussi prévu un mécanisme préventif en vertu duquel l'administration a l'obligation d'avertir préalablement le dirigeant dont elle entend engager la responsabilité (paragraphe 5 de l'article 442*quater* du CIR 1992).

B.5. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la différence de traitement concerne effectivement des personnes et non des créances et les deux catégories de créanciers visées par la question préjudicielle sont comparables.

B.6. La mesure litigieuse repose sur un critère qui est en rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur, tel qu'il a été rappelé en B.4, qui est de préserver les droits du Trésor et la position concurrentielle des entreprises. La responsabilité des dirigeants visés par la disposition ne peut, en effet, être engagée que si l'obligation de payer le précompte professionnel a été méconnue à plusieurs reprises. Le législateur a pris en compte, à cet égard, le fait que cette obligation a pour objet des sommes à payer pour le compte de tiers. Par ailleurs, le produit de l'impôt étant affecté à des dépenses publiques qui visent à la satisfaction de l'intérêt général, il doit être admis qu'il puisse être dérogé aux règles du droit commun.

B.7. La mesure litigieuse n'est pas davantage disproportionnée. Le législateur a uniquement prévu une présomption de faute en cas de manquement répété et cette présomption peut être renversée si le dirigeant prouve qu'il n'a pas commis de faute de gestion. Par ailleurs, l'action en responsabilité doit être intentée auprès d'une juridiction qui doit vérifier si toutes les conditions légales sont remplies pour engager la responsabilité civile du dirigeant. L'accès à un juge exerçant un contrôle de pleine juridiction est dès lors garanti aux dirigeants concernés.

B.8. La disposition en cause ne crée pas de privilège ni ne contient une exemption ou une modération d'impôt. Elle n'est donc pas incompatible avec l'article 172 de la Constitution.

B.9. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 442*quater*, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 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 constitutionnelle, à l'audience publique du 29 mars 2012.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse