

Numéro du rôle : 5574
Arrêt n° 176/2013 du 19 décembre 2013

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle concernant les articles 418, alinéa 1er, et 419, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables avant leur modification par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, et l'article 419, alinéa 1er, 4°, du même Code, tel qu'il est applicable depuis cette modification, posée par la Cour de cassation.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

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

Par arrêt du 31 janvier 2013 en cause de l'Etat belge contre l'ASBL « Fonds du Centre Reine Fabiola », dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 février 2013, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« Interprétés comme excluant l'allocation d'intérêts moratoires aux redevables qui obtiennent la restitution de précomptes professionnels qu'ils ont payés spontanément sur la base d'un contrat de travail ultérieurement résolu par le juge, les articles 418, alinéa 1er, et 419, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables avant leur modification par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, et l'article 419, alinéa 1er, 4°, de ce code, tel qu'il est libellé depuis cette modification, violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en établissant une discrimination

1° entre ces redevables et les redevables qui obtiennent la restitution d'un impôt, d'un précompte mobilier ou d'un précompte professionnel qu'ils ont payé après que cet impôt ou ce précompte eut été enrôlé à tort à leur charge, des intérêts moratoires étant accordés à ces derniers redevables ?

2° entre ces redevables et les redevables qui obtiennent la restitution des mêmes précomptes qu'ils n'ont pas payés spontanément dans le délai prévu par l'article 412 dudit code mais seulement après que l'administration les eut enrôlés à leur charge, conformément à l'article 304, § 1er, alinéa 2, du même code, des intérêts moratoires étant accordés à ces derniers redevables ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- l'ASBL « Fonds du Centre Reine Fabiola », dont le siège social est établi à 7063 Soignies (Neufvilles), rue de Neufvilles 455;

- le Conseil des ministres.

L'ASBL « Fonds du Centre Reine Fabiola » a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 23 octobre 2013 :

- ont comparu :

. Me S. Thiry *loco* Me R. Forestini et Me N. Bonbled, avocats au barreau de Bruxelles, pour l'ASBL « Fonds du Centre Reine Fabiola »;

. Me F. t'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs F. Daoût et A. Alen 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 Cour de cassation a été saisie par l'Etat belge d'un pourvoi dirigé contre un arrêt rendu le 6 mai 2010 par la Cour d'appel de Mons.

Elle relève que l'article 418, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) dispose, dans sa version applicable avant sa modification par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, qu'en cas de restitution d'impôt, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,8 % par mois civil et qu'après sa modification par cette loi du 15 mars 1999, il dispose qu'en cas de remboursement d'impôt, de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôt et d'amendes administratives, un intérêt moratoire est alloué au taux de l'intérêt légal, calculé par mois civil. En vertu de l'article 419, alinéa 1er, 1<sup>o</sup>, de ce Code, dans sa version antérieure à sa modification par la loi du 15 mars 1999, aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution de précomptes professionnels visés aux articles 270 à 275, effectuée au profit du redevable de ces précomptes. Suivant l'article 419, alinéa 1er, 4<sup>o</sup>, tel qu'il est libellé depuis cette modification, aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de remboursement de sommes versées à titre de précompte mobilier ou à titre de précompte professionnel, à leurs redevables visés aux articles 261 et 270.

La Cour de cassation relève également que, selon l'arrêt attaqué, B.J. exerçait la fonction de directeur de la partie défenderesse, le « Fonds du Centre Reine Fabiola », association sans but lucratif; révoqué de ses mandats d'administrateur par décision de l'assemblée générale du 26 mai 1998, il a cessé toute prestation, sa rémunération et tous autres avantages étant cependant payés dans l'attente d'une décision judiciaire.

La Cour du travail de Mons a prononcé par arrêt du 4 mars 2004 la résolution du contrat de travail aux torts de B.J. avec effet rétroactif au 26 mai 1998 et l'a condamné à rembourser l'intégralité de la rémunération qu'il avait indûment perçue depuis cette date. Le montant de la condamnation a été fixé par cette même Cour par un arrêt du 7 décembre 2004. Un pourvoi contre ce dernier arrêt a été rejeté par un arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 2005.

En 2004 et 2005, la partie défenderesse a introduit des réclamations auprès du directeur régional des contributions directes à Mons en vue d'obtenir le remboursement des précomptes professionnels retenus sur les rémunérations payées indûment à B.J. pour les années 1998 à 2003. Ce directeur régional a pris acte du désistement de la partie défenderesse pour l'année 2003, la situation ayant été régularisée et les précomptes remboursés. Il a déclaré la réclamation irrecevable pour les années 1998 à 2002. Confirmant le jugement du Tribunal de première instance de Mons, la Cour d'appel de Mons, par l'arrêt attaqué devant la Cour de cassation, a ordonné la restitution des précomptes déclarés et versés par la partie défenderesse pour les exercices 1998 à 2002 et décidé que des intérêts sont dus, en application des articles 418 et 419 du CIR 1992.

Le moyen soutient que cette décision viole les articles 418 et 419 du CIR 1992 dès lors que ces articles excluent l'octroi d'intérêts moratoires lorsque, comme en l'espèce, le redevable du précompte professionnel l'a déclaré et versé spontanément, ce précompte n'ayant fait l'objet d'aucun enrôlement dans son chef.

La Cour de cassation relève qu'invoquant par analogie l'arrêt de la Cour constitutionnelle n<sup>o</sup> 20/2007 du 25 janvier 2007, la partie défenderesse fait valoir qu'interprétés comme excluant l'allocation d'intérêts moratoires au redevable qui obtient la restitution de précomptes professionnels qu'il a payés spontanément sur la base d'un contrat de travail ultérieurement résolu par le juge, lesdites dispositions violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

La Cour de cassation estime qu'elle est tenue, en vertu de l'article 26, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle. Elle pose dès lors la question mentionnée ci-dessus.

### III. *En droit*

- A -

#### *Position de l'ASBL « Fonds du Centre Reine Fabiola »*

A.1.1. Se fondant tout d'abord sur l'article 1235 du Code civil, la partie défenderesse devant le juge *a quo* considère que le droit commun de la répétition de l'indu s'applique à toutes les matières, sauf si le législateur y déroge. L'obligation pour l'Etat de restituer des précomptes professionnels non dus trouve sa source dans le droit commun du paiement de l'indu.

Concernant les intérêts, il y a lieu de se référer aux articles 418 et 419 du CIR 1992. Ces deux dispositions trouvent leur origine dans les alinéas 5 et 6 de l'article 74 des lois coordonnées du 15 janvier 1948 relatives aux impôts sur les revenus, insérés par l'article 5 de la loi du 27 juillet 1953. La partie conclut d'une analyse des travaux préparatoires de cette loi que les motifs qui ont justifié une exception pour le remboursement de l'excédent de précompte sont les difficultés matérielles que serait susceptible de rencontrer le paiement d'intérêts moratoires en pareil cas : d'une part, il serait presque impossible de répartir ces intérêts entre les contribuables effectifs et, d'autre part, le remboursement serait accordé, non aux bénéficiaires réels des revenus, mais au débiteur du précompte, à savoir la société qui a retenu ce précompte.

A.1.2. La partie défenderesse estime que dans son arrêt n° 20/2007 du 25 janvier 2007, la Cour constitutionnelle a mis en exergue les critères permettant de vérifier s'il y a lieu ou non d'allouer des intérêts moratoires en cas de remboursement de précomptes. Il convient à cet égard de prendre en compte la difficulté matérielle évoquée par les travaux préparatoires. La partie estime qu'une telle difficulté n'existe pas lorsque le remboursement du précompte professionnel versé spontanément trouve son origine dans la résolution d'une convention de travail. La résolution judiciaire d'une convention de travail a pour effet de donner un caractère indu, non seulement à la rémunération nette proprement dite, mais également, par voie de conséquence, aux montants des précomptes professionnels versés en exécution de la convention résolue. Le redevable n'a commis aucune erreur : il a versé le montant du précompte auquel il était légalement tenu en fonction de la rémunération prévue par la convention. Ce précompte a cependant perdu, avec effet rétroactif, sa cause. En outre, dans le cas d'espèce, le bénéficiaire du remboursement du précompte est bien la personne qui a subi la charge de ce précompte. Il n'y a, par ailleurs, aucun problème lié à la détermination de la date de prise de cours des intérêts.

La partie défenderesse devant le juge *a quo* estime que la question posée en l'espèce est comparable à celle tranchée par l'arrêt n° 20/2007 de la Cour constitutionnelle : ce qui a été payé est apparu, postérieurement, comme ne devant plus l'être, en raison, dans les deux cas, de la disparition, avec effet rétroactif, de la cause justifiant le paiement du précompte.

A.1.3. La partie relève encore qu'en toute hypothèse, les précomptes retenus ont été imputés. Or, les précomptes perdent leur caractère initial d'avance et deviennent de véritables impôts au moment où ils sont imputés sur l'impôt enrôlé proprement dit. Il s'ensuit qu'à partir du moment où le précompte a été imputé sur l'impôt dû, il doit être considéré comme un remboursement d'impôt donnant lieu à l'allocation d'intérêts moratoires.

La partie souligne également que si le redevable n'avait pas spontanément versé le précompte dû sur la rémunération payée en vertu de la convention résolue, ce précompte aurait été enrôlé à sa charge. Dans ce cas, il aurait pu, après le prononcé de la résolution de la convention, obtenir le remboursement du précompte majoré des intérêts moratoires, en raison de l'enrôlement dudit précompte (article 418 du Code des impôts sur les revenus). Par conséquent, si l'allocation d'intérêts est refusée lorsque le précompte est payé spontanément, une différence de traitement injustifiée serait créée, par rapport aux situations où le précompte professionnel est enrôlé à charge du redevable. La partie se fonde à cet égard sur l'arrêt n° 35/99 du 17 mars 1999 et sur l'arrêt n° 20/2007 cité.

A.1.4. La partie estime enfin qu'il y a lieu de tenir compte de l'arrêt n° 85/2004, par lequel la Cour a estimé qu'il n'apparaissait pas justifié d'accorder des intérêts moratoires dans le cas du remboursement d'un impôt et non dans celui d'un accroissement d'un impôt.

La partie conclut que la question préjudicielle appelle une réponse positive.

#### *Position du Conseil des ministres*

A.2.1. Le Conseil des ministres rappelle tout d'abord les quatre arrêts de la Cour constitutionnelle qui se sont prononcés sur la constitutionnalité des dispositions en cause et précise que c'est sur la base de ces arrêts que l'avocat général dans l'affaire en cause a suggéré à la Cour de cassation de poser une question préjudicielle. Ces arrêts sont les arrêts n<sup>os</sup> 33/99 du 17 mars 1999, 35/99 précité, 20/2007 précité et 24/2008 du 21 février 2008. Le Conseil des ministres déduit de cette jurisprudence que les dispositions en cause ne violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution que dans la mesure où les circonstances propres à la cause permettent de constater que la répétition tardive des précomptes est imputable à une erreur de l'administration, que les précomptes n'ont pas été imputés sur l'impôt global du bénéficiaire des revenus y relatifs et qu'il est possible de déterminer la date à laquelle commencent à courir les intérêts qui doivent être répartis entre les contribuables au bénéfice desquels les retenues ont été effectuées par le débiteur des précomptes. C'est au regard de ces critères qu'il faut poser la question de constitutionnalité dans la présente affaire. Il faut par ailleurs prendre en compte le fait que la compétence de la Cour de cassation est limitée au contrôle de la légalité des décisions judiciaires et qu'elle ne peut apprécier le sens et la portée des faits qui relèvent du seul pouvoir d'appréciation du juge du fond. Le contrôle de constitutionnalité « que peut opérer, en l'espèce, la Cour de cassation n'est limité qu'aux seuls motifs de l'arrêt d'appel attaqué devant elle ».

A.2.2. Le Conseil des ministres rappelle dès lors les motifs de cet arrêt ainsi que ceux du Tribunal de première instance de Mons statuant dans la présente affaire par jugement du 6 janvier 2009.

Selon le Conseil des ministres, il résulte des circonstances de la cause que le remboursement du précompte professionnel trouve sa cause dans une décision rendue par la Cour du travail de Mons qui prononce la résolution du contrat de travail aux torts de l'employé. Cette résolution est rétroactive dans la mesure où la partie défenderesse en cassation a continué à verser un salaire à son employé dans l'attente de la résolution judiciaire du contrat alors que celui-ci n'accomplissait plus la moindre prestation. De ces considérations, il ne saurait résulter que l'Etat belge est responsable du versement indu des précomptes. Les précomptes professionnels devaient être payés en vertu des articles 270, 1<sup>o</sup>, et 273, 1<sup>o</sup>, du CIR 1992. La Cour de cassation a précisé à cet égard que l'obligation de retenir le précompte professionnel pèse sur le débiteur de la rémunération au moment où il paie celle-ci et que cette obligation ne dépend pas de la situation fiscale ultérieure des travailleurs bénéficiaires des rémunérations. « Ce n'est qu'en raison d'une circonstance ultérieure, indépendante de la volonté de l'Etat, [...] que la Cour d'appel de Mons a fondé, en l'espèce, le caractère indu des précomptes litigieux ». Or, la répétition de l'indu suppose deux conditions, d'une part, un paiement et, d'autre part, le caractère indu de celui-ci, c'est-à-dire l'absence de cause, ce qui n'est manifestement pas le cas des paiements qui ont été effectués.

Par ailleurs, il y a lieu d'observer qu'au moment où la résolution du contrat de travail a été prononcée, l'Etat belge avait déjà imputé les précomptes sur l'impôt des personnes physiques dû par l'employé bénéficiaire des rémunérations; ces précomptes avaient donc servi à acquitter la dette fiscale dudit employé et, partant, avaient bénéficié à ce dernier dans la mesure où il était dispensé de payer sa cotisation à l'impôt des personnes

physiques à concurrence desdits précomptes. En d'autres termes, au moment de la résolution du contrat de travail, l'Etat belge ne détenait plus des précomptes versés par la partie défenderesse mais un impôt dû par l'employé de cette partie.

Il s'ensuit que le seul constat par la Cour d'appel de Mons que le versement des précomptes était en définitive indu n'implique pas l'existence, en l'espèce, d'une erreur mettant en cause la responsabilité de l'Etat belge dans la tardiveté de la répétition desdits précomptes par l'ASBL.

A.2.3. Le Conseil des ministres relève par ailleurs que l'arrêt de la Cour d'appel de Mons auquel doit avoir égard la Cour de cassation ne se préoccupe pas de déterminer la réalité d'une imputation des précomptes dans le chef du bénéficiaire des rémunérations mais estime que la résolution du contrat de travail implique nécessairement que les précomptes professionnels versés en vertu de celui-ci sont, en tout état de cause, indus et doivent, dès lors, être remboursés à la partie défenderesse.

Or, selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le versement d'intérêts moratoires est dû lorsqu'il s'agit de la restitution d'un précompte professionnel non imputé.

Se fondant sur les articles 249 et 296 du CIR 1992 ainsi que sur l'article 304, § 2, alinéa 1er, de ce Code, le Conseil des ministres estime que les précomptes professionnels constituent des avances à valoir sur l'impôt des personnes physiques à établir ultérieurement dans le chef du bénéficiaire des rémunérations et que le surplus éventuel doit être restitué à ce bénéficiaire. La Cour de cassation a souligné l'importance de cette imputation dans un arrêt du 2 octobre 2003. Le Conseil des ministres invoque également un arrêt de la Cour de cassation du 14 octobre 2010. Il conclut que l'imputation du précompte litigieux sur l'impôt et les taxes additionnelles dus par le bénéficiaire des revenus permet d'acquitter une dette fiscale propre audit bénéficiaire, libérant ainsi ce dernier de l'obligation de payer au fisc le montant de l'impôt correspondant à celui du précompte professionnel.

Lorsque l'impôt sur lequel le précompte professionnel a été imputé est devenu définitif à défaut de réclamation valablement introduite à son encontre, le fisc ne peut restituer aucune somme quelconque qu'il détiendrait à raison de cet impôt définitif. Dans cette hypothèse, il ne détient nullement les sommes litigieuses sans aucun titre ni droit; il peut se prévaloir de l'enrôlement de l'impôt dans le chef du bénéficiaire des revenus et du fait que, à l'expiration du délai de réclamation ouvert à l'encontre de cet impôt, celui-ci est présumé légalement dû.

En revanche, dans le cas où le précompte n'est pas imputé parce que l'impôt n'a pas été enrôlé, le contribuable bénéficiaire des revenus a le droit de récupérer ce qui relève *a priori* de sa rémunération imposable mais qui n'a pas été imposé dans les délais légaux. Dans cette hypothèse, le fisc détient en effet les sommes litigieuses sans aucun titre ni droit. En cas de résolution du contrat de travail, le contribuable qui a bénéficié des revenus ne peut plus prétendre que les précomptes relèvent de sa rémunération imposable et qu'il est donc en droit de les récupérer; ces précomptes reviendraient alors - et alors seulement - au redevable du précompte, en l'espèce la partie défenderesse devant le juge *a quo*.

A.2.4. Le Conseil des ministres conclut que la restitution de précomptes professionnels au redevable peut être légalement accompagnée d'intérêts moratoires alloués sur la base des dispositions en cause lues en conformité avec les exigences constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination, si lesdits précomptes n'ont pas été imputés sur l'impôt global dû par le bénéficiaire des rémunérations auxquelles ils se rapportent et si leur restitution fait suite à un paiement qui aurait été réclamé à tort par l'Etat belge. Le seul fait de la résolution du contrat de travail, s'il confère un caractère indu aux versements effectués, ne suffit pas à déterminer si la répétition des précomptes professionnels peut être accompagnée d'intérêts moratoires; cet octroi n'est légalement autorisé que si les précomptes n'ont pas été imputés sur l'impôt global dû par le bénéficiaire des rémunérations auxquelles ils se rapportent et si leur restitution fait suite à un paiement desdits précomptes qui aurait été réclamé à tort par l'Etat belge.

En d'autres termes, la résolution du contrat de travail n'est pas un critère pertinent au regard duquel il y a lieu d'apprécier si, à l'occasion de la restitution de précomptes professionnelles au redevable, il est justifié d'accorder des intérêts moratoires.

La différence de traitement entre les catégories de redevables contenue dans la question préjudicielle ne se justifie dès lors pas pour l'application des dispositions en cause.

Le Conseil des ministres conclut que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

- B -

B.1.1. Les articles 418 et 419 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), tels qu'ils étaient d'application avant leur modification par l'article 48 de la loi du 22 décembre 1998 portant des dispositions fiscales et autres (*Moniteur belge*, 15 janvier 1999) et par les articles 43 et 44 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale (*Moniteur belge*, 27 mars 1999), disposaient :

« Art. 418. En cas de restitution d'impôts, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,8 p.c. par mois civil.

Le Roi peut adapter ce taux lorsque les fluctuations du taux de l'intérêt pratiqué sur le marché financier le justifient.

Les intérêts sont calculés sur le montant de chaque paiement arrondi au millier inférieur; le mois pendant lequel a eu lieu le paiement est négligé, mais le mois au cours duquel est envoyé au redevable l'avis mettant à sa disposition la somme à restituer est compté pour un mois entier.

Art. 419. Aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution :

1° de précomptes professionnels visés aux articles 270 à 275, effectuée au profit du redevable de ces précomptes;

2° de l'excédent de précomptes et versements anticipés visés à l'article 304, § 2, effectuée au profit du contribuable intéressé;

3° de surtaxes visées à l'article 376, §§ 1er et 2, effectuée d'office, après l'expiration des délais de réclamation et de recours;

4° de réductions visées à l'article 376, § 3, 2°, effectuée d'office, après l'expiration des délais de réclamation et de recours.

Aucun intérêt moratoire n'est non plus alloué lorsque son montant n'atteint pas 200 F par mois ».

B.1.2. L'article 418, alinéa 1er, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 43 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, dispose :

« En cas de remboursement d'impôts, de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives, un intérêt moratoire est alloué au taux de l'intérêt légal, calculé par mois civil ».

L'article 419 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 44 de la loi précitée du 15 mars 1999, dispose :

« Aucun intérêt moratoire n'est alloué :

1° lorsque son montant n'atteint pas 200 francs par mois;

2° lorsque le remboursement résulte de la remise ou de la modération d'une amende ou d'un accroissement, accordée à titre de grâce;

3° en cas de remboursement d'excédent de précompte professionnel, de précompte mobilier ou de versements anticipés, au bénéficiaire des revenus, au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit le mois au cours duquel le délai d'imposition visé à l'article 359 ou à l'article 353, a expiré;

4° en cas de remboursement de sommes versées à titre de précompte mobilier ou à titre de précompte professionnel, à leurs redevables visés aux articles 261 et 270;

5° en cas de remboursement de versements anticipés, en application de l'article 376, § 4.

Lorsque le remboursement intervient après l'expiration du délai fixé à l'alinéa 1er, 3°, l'intérêt moratoire est dû à partir du jour suivant ce délai ».

B.2.1. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution des dispositions en cause en ce qu'elles sont interprétées comme excluant l'allocation d'intérêts moratoires aux redevables qui obtiennent la restitution de précomptes professionnels qu'ils ont payés spontanément sur la base d'un contrat de travail ultérieurement résolu par le juge, dès lors qu'elles établiraient une discrimination, d'une part, entre ces redevables et les redevables qui obtiennent la restitution d'un impôt, d'un précompte mobilier ou d'un précompte professionnel qu'ils ont payé après que cet impôt ou ce précompte eut été enrôlé à tort à leur charge, des intérêts moratoires étant accordés à ces derniers redevables, et, d'autre part, entre ces redevables et les redevables qui obtiennent la



restitution des mêmes précomptes qu'ils n'ont pas payés spontanément dans le délai prévu par l'article 412 dudit Code mais seulement après que l'administration les eut enrôlés à leur charge, conformément à l'article 304, § 1er, alinéa 2, du même Code, des intérêts moratoires étant accordés à ces derniers redevables.

B.2.2. Il ressort des motifs de la décision de renvoi que le litige concerne le remboursement de précomptes professionnels versés à l'Etat belge par la partie défenderesse devant le juge *a quo*, redevable selon l'article 270 du CIR 1992, et retenus sur des rémunérations payées en vertu d'un contrat d'emploi ultérieurement résolu, sans qu'ils n'aient fait l'objet d'un enrôlement par les services de l'Etat belge. La Cour limite son examen à cette hypothèse.

C'est au juge saisi du litige qu'il revient d'apprécier si l'impôt a ou non été enrôlé et si les précomptes professionnels ont été imputés sur l'impôt.

B.3. Les articles 418 et 419 du CIR 1992 trouvent leur origine dans les alinéas 5 et 6 de l'article 74 des lois coordonnées du 15 janvier 1948 relatives aux impôts sur les revenus, insérés par l'article 5 de la loi du 27 juillet 1953. Après avoir posé le principe du paiement d'intérêts moratoires par l'Etat en cas de restitution d'impôt, ces dispositions prévoyaient une exception, notamment lorsque le remboursement concernait des « impôts dus à la source », qualifiés aujourd'hui de « précomptes ».

L'exposé des motifs de la loi du 27 juillet 1953 indique que « cette disposition, qui remonte à la loi du 28 février 1924, était justifiée par des raisons d'équité » (*Doc. parl.*, Chambre, 1952-1953, n° 277, p. 9) et que, de même que les contribuables négligents doivent payer des intérêts de retard à l'Etat, « par identité de motifs, il n'est que juste d'accorder des intérêts moratoires aux contribuables, chaque fois que l'Etat restitue un impôt payé [...] » (*ibid.*, p. 10).

L'exception, relative notamment à la restitution des impôts dus à la source, correspondant aujourd'hui à l'excédent de précompte, est motivée de la manière suivante dans les travaux préparatoires de cette loi :

« [...] la restitution peut résulter notamment d'erreurs commises par le débiteur du revenu, responsable du versement de l'impôt au Trésor, mais ne supportant pas lui-même ou n'étant pas censé supporter personnellement cette charge, de l'application de l'article 52 qui prévoit des mesures en vue d'éviter la double taxation des mêmes revenus dans le chef du même redevable, et enfin de la régularisation de la situation fiscale des appointés, salariés, pensionnés, etc., lorsque le montant de l'impôt retenu à la source excède celui des impôts réellement exigibles sur l'ensemble des revenus professionnels du contribuable.

L'allocation d'intérêts moratoires dans les cas précités se heurterait en général à des difficultés matérielles considérables et sans réelle utilité. Elle serait d'ailleurs injustifiée lorsqu'elle est la conséquence d'erreurs dans le versement des impôts dus à la source ou de l'application de l'article 52, puisque, dans le premier cas, il serait pratiquement impossible au débiteur de l'impôt de répartir les intérêts moratoires entre les véritables contribuables, à savoir les bénéficiaires des revenus imposables et, dans la deuxième éventualité, le remboursement est accordé non pas aux véritables bénéficiaires des revenus mais à la société qui n'a pas elle-même supporté ou n'est pas censée avoir supporté la charge de la taxe mobilière » (*ibid.*, p. 10).

B.4.1. Ainsi que la Cour l'a jugé par ses arrêts n<sup>os</sup> 35/99, 113/2001, 20/2007 et 24/2008, il peut se justifier qu'aucun intérêt ne soit dû sur le remboursement de précomptes lorsque le redevable a payé spontanément plus qu'il ne devait ou lorsqu'il est pratiquement impossible de déterminer la date à laquelle commencent à courir des intérêts qui doivent être répartis entre les contribuables en faveur de qui les retenues ont été opérées par le redevable des précomptes. Tel est le cas notamment de l'excédent de précomptes professionnels lorsque ceux-ci n'ont pas fait l'objet d'un enrôlement au nom du redevable.

En revanche, rien ne justifie que des intérêts moratoires soient refusés lorsqu'il s'agit de précomptes mobiliers, que le remboursement tardif de leur excédent est imputable à une erreur de l'administration et que la détermination de la date à laquelle les intérêts commencent à courir est possible (arrêts n<sup>os</sup> 35/99 et 20/2007). Rien ne justifie non plus que des intérêts moratoires soient refusés lorsqu'il s'agit de précomptes mobiliers, que le remboursement est

rendu nécessaire par l'expiration du délai légal d'imposition entraînant l'impossibilité de les imputer sur les impôts et que la date à laquelle les intérêts commencent à courir peut être déterminée (arrêt n° 113/2001 du 20 septembre 2001).

Introduire une distinction supplémentaire, selon que le précompte a fait l'objet d'un enrôlement, repose sur un critère qui est sans pertinence par rapport au but poursuivi (arrêts n<sup>os</sup> 35/99 et 20/2007).

B.4.2. Par son arrêt n° 85/2004 du 12 mai 2004, la Cour a jugé qu'il n'apparaissait pas justifié d'accorder des intérêts moratoires dans le cas du remboursement d'un impôt et non dans celui d'un accroissement d'impôt. Il s'agit en effet, dans les deux cas, de restituer une somme indûment perçue par l'Etat, qui a été détenue par l'administration fiscale, privant les contribuables d'intérêts sur les sommes dont ils ont été indûment privés. Les caractéristiques propres à l'impôt et à l'accroissement d'impôt sont sans pertinence pour justifier que leur remboursement fasse l'objet d'un traitement différent en ce qui concerne les intérêts moratoires. A la suite de cet arrêt, un recours en annulation a été introduit contre l'article 418, alinéa 1er, du CIR 1992, tel qu'il était applicable avant sa modification par la loi du 15 mars 1999. Ce recours a été rejeté par l'arrêt n° 52/2006 du 19 avril 2006, l'article 418 du CIR 1992 (anciennement l'article 308 du Code des impôts sur les revenus 1964), avant sa modification par l'article 43 de la loi du 15 mars 1999 relatif au contentieux en matière fiscale, devant être interprété comme permettant l'allocation d'intérêts moratoires en cas de remboursement d'accroissements d'impôts.

B.5. Par son arrêt n° 24/2008 du 21 février 2008, la Cour a jugé que les principes qui ont été pris en considération dans les arrêts précités, qui portent sur la restitution de précomptes mobiliers et d'accroissements d'impôts, doivent aussi être appliqués lorsque sont en cause des précomptes professionnels non imputés.

Il s'ensuit qu'il peut être justifié qu'aucun intérêt ne soit dû en cas de restitution d'un précompte professionnel non imputé, lorsque le débiteur a payé spontanément plus que ce dont il était redevable ou lorsqu'il est pratiquement impossible de déterminer la date à

laquelle commencent à courir les intérêts qui doivent être répartis entre les contribuables au bénéfice desquels les retenues ont été effectuées par le débiteur des précomptes.

Rien ne justifie, par contre, que les intérêts moratoires soient refusés lorsqu'il s'agit de précomptes professionnels non imputés, que la restitution tardive de leur excédent est imputable à une erreur de l'administration, qu'il est possible de déterminer la date à laquelle les intérêts prennent cours et que ceux-ci ne doivent pas être répartis entre divers contribuables.

B.6. Dans la présente affaire, la restitution des précomptes professionnels non imputés payés spontanément par la partie défenderesse devant le juge *a quo* sur la base d'un contrat de travail n'est pas imputable à une erreur de l'administration. Elle tient à la résolution par le juge du contrat de travail. Elle ne peut cependant pas justifier, au regard de l'objectif du législateur, tel qu'il résulte des travaux préparatoires cités en B.3, le refus d'intérêts moratoires puisqu'au moment du paiement, le débiteur ne payait pas spontanément plus que ce dont il était redevable et qu'il n'est pas pratiquement impossible de déterminer la date à laquelle commencent à courir les intérêts. Par la résolution du contrat de travail, le paiement des précomptes professionnels a perdu sa cause, avec effet rétroactif. Dès lors que le juge a décidé que la partie défenderesse doit obtenir la restitution des précomptes professionnels payés spontanément en raison du fait que le contrat de travail a été ultérieurement résolu par le juge, il n'est pas raisonnablement justifié que des intérêts moratoires soient refusés.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En ce qu'ils excluent l'allocation d'intérêts moratoires aux redevables qui obtiennent la restitution de précomptes professionnels qu'ils ont payés spontanément sur la base d'un contrat de travail ultérieurement résolu par le juge, les articles 418, alinéa 1er, et 419, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables avant leur modification par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale, et l'article 419, alinéa 1er, 4°, de ce Code, tel qu'il est libellé depuis cette modification, violent 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 19 décembre 2013.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels