

Numéro du rôle : 7363
Arrêt n° 153/2021 du 28 octobre 2021

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives aux articles 89, 94, 10°, et 95, §§ 1er et 1erbis, de la loi du 30 décembre 1992 « portant des dispositions sociales et diverses », posées par la Cour de cassation.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters et S. de Bethune, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président émérite F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par arrêt du 3 février 2020, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 19 février 2020, la Cour de cassation a posé les questions préjudicielles suivantes :

« - Les articles 89 et 95, §§ 1er et 1erbis, de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils engendrent une différence de traitement entre les redevables de la cotisation et les redevables des impositions perçues par les comptables du Trésor en vertu de l'article 59 des lois sur la comptabilité de l'État, coordonnées le 17 juillet 1991, en confiant le recouvrement de la cotisation annuelle à charge des sociétés aux caisses d'assurances sociales plutôt qu'à ces comptables, alors que les caisses ne sont pas soumises aux obligations en matière de serment et de cautionnement imposées aux comptables par l'article 61 des lois coordonnées, que le Trésor n'a pas sur leurs biens le privilège prévu par l'article 64 des mêmes lois et qu'elles ne sont pas soumises au contrôle de la Cour des comptes prévu par l'article 180 de la Constitution ?

- L'article 94, 10°, de la loi du 30 décembre 1992 viole-t-il l'article 170 de la Constitution en ce qu'il charge le Roi de déterminer les cas dans lesquels il peut être renoncé à l'application des majorations pour retard de paiement des cotisations, sans contenir les critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être déterminé quel contribuable peut bénéficier de la renonciation ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Optimo », la SA « Europroperties », la SPRL « La Quiétude » et Marc Uyttersprot, assistées et représentées par Me J. Verbist, avocat à la Cour de cassation;

- l'Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants (INASTI), assisté et représenté par Me F. Tulkens, avocat au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me F. Tulkens.

Par ordonnance du 16 juin 2021, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs M. Pâques et Y. Kherbache, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 30 juin 2021 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 30 juin 2021.

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 litige porte sur le recouvrement, par l'Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants (ci-après : l'INASTI), d'arriérés de cotisations annuelles à charge des sociétés, destinées au statut social des travailleurs indépendants, dues en application du chapitre II du titre III de la loi du 30 décembre 1992 « portant des dispositions sociales et diverses » pour les années 2003 à 2007.

L'affaire a d'abord été portée devant le Tribunal du travail de Bruxelles, qui, dans ce contexte, a posé une question préjudicielle à la Cour. Celle-ci y a répondu par l'arrêt n° 103/2011 du 16 juin 2011. À la suite de la confirmation par la Cour d'appel de Bruxelles des contraintes délivrées par l'INASTI, les parties ont introduit un pourvoi en cassation. À leur demande, la Cour de cassation pose les deux questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1.1. Les parties demanderesses en cassation soutiennent que la disposition en cause, en ce qu'elle confie aux caisses d'assurances sociales le recouvrement de la cotisation visée au chapitre II du titre III de la loi du 30 décembre 1992 « portant des dispositions sociales et diverses » (ci-après : la loi du 30 décembre 1992), discrimine les redevables de ladite cotisation et porte une atteinte disproportionnée aux droits de ceux-ci, par rapport aux redevables d'autres impôts dont le recouvrement est assuré par les comptables du Trésor visés à l'article 59 des lois sur la comptabilité de l'État, coordonnées le 17 juillet 1991 (ci-après : les lois coordonnées sur la comptabilité de l'État).

A.1.2. Les parties demanderesses en cassation font tout d'abord valoir que l'intervention des caisses d'assurances sociales alourdit la charge de la cotisation pour les sociétés redevables, alors que tel ne serait pas le cas si le recouvrement était effectué par l'administration fiscale.

Elles allèguent ensuite qu'en cas de négligence de la part des caisses d'assurances sociales, les sanctions sont mises à leur charge, par un prélèvement sur le produit des cotisations payées par les affiliés qui est destiné à couvrir les frais de gestion de la caisse concernée, en vertu de l'article 60 de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 « portant règlement général en exécution de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants ». Cela revient en définitive à faire supporter par les redevables des cotisations le préjudice résultant de ces fautes, alors que le comptable du Trésor est personnellement responsable du recouvrement de l'impôt (article 66, § 1er, des lois coordonnées sur la comptabilité de l'État), obligation qui est notamment renforcée par celles de prêter serment et de fournir un cautionnement et par le privilège dont le Trésor dispose sur les biens des receveurs (articles 61 et 64 des mêmes lois).

Elles soulignent ensuite que le contrôle des caisses d'assurances sociales est déficient, faute d'un organisme de contrôle indépendant. En effet, les caisses d'assurances sociales, y compris l'INASTI, sont soumises à un contrôle opéré par le service d'audit externe et par le comité de supervision, qui sont deux organes institués au sein même de l'INASTI (voy. l'article 21, §§ 9 et 10, de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967, précité).

A.1.3. À l'appui de leur argumentation, les parties demanderesses en cassation renvoient à un rapport dans lequel la Cour des comptes épingle d'importantes défaillances dans le contrôle des caisses d'assurances sociales (voy. le rapport du 30 avril 2008 intitulé « Caisses privées d'assurances sociales pour travailleurs indépendants »). Dans un autre rapport, la Cour des comptes déplore la lourdeur des tâches administratives et l'importance des frais de fonctionnement liés au recouvrement des cotisations par ces caisses (voy. le rapport du 9 avril 2014 intitulé « Cotisation à charge des sociétés - Cotisation annuelle à la charge des sociétés assujetties à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents »). Elle y affirme qu'une fiscalisation de la cotisation et de son mode de perception

engendrerait des économies de coûts et des gains d'efficacité, avec une diminution de la charge administrative pour les sociétés.

A.1.4. Les parties demandresses en cassation soulignent que les obligations strictes qui pèsent sur les comptables du Trésor, lesquels sont les seuls habilités à percevoir l'impôt, sont nécessaires en ce qu'elles garantissent les droits du Trésor, mais aussi en ce qu'elles constituent l'indispensable contrepoids des pouvoirs considérables qui sont accordés à ces comptables en matière de recouvrement. Les caisses d'assurances sociales disposent de prérogatives étendues qui sont comparables, mais qui ne sont pas assorties d'un régime de contrôle et de responsabilité strict analogue à celui qui s'applique aux comptables du Trésor en matière de recouvrement de l'impôt.

A.1.5. Selon les parties demandresses en cassation, le recours aux caisses d'assurances sociales, plutôt qu'à l'administration fiscale, pour le recouvrement d'un impôt ne peut être justifié que par une raison impérieuse, *quod non*. En outre, depuis de nombreuses années, l'État belge doit contribuer à l'équilibre de la sécurité sociale des indépendants par un financement dit « alternatif », étant donné que les cotisations sont insuffisantes. Ce financement alternatif et le financement complémentaire à charge des sociétés redevables de la cotisation poursuivent le même objectif.

A.1.6. Selon les parties demandresses en cassation, il ne s'agit pas, comme dans l'arrêt de la Cour n° 10/2017 du 25 janvier 2017, de l'application de règles procédurales qui diffèrent de celles qui sont prévues pour le recouvrement de l'impôt, dès lors qu'aucune circonstance autre ne nécessite ni ne justifie en l'espèce de confier le recouvrement de la cotisation aux caisses d'assurances sociales plutôt qu'aux comptables du Trésor.

A.2.1. Le Conseil des ministres et l'INASTI font valoir que la Cour a conclu à l'absence de discrimination par ses arrêts n°s 103/2011 du 16 juin 2011 et 10/2017 du 25 janvier 2017. Par le premier de ces arrêts, la Cour, interrogée sur la constitutionnalité de l'ensemble du chapitre II du titre III de la loi du 30 décembre 1992, a estimé ne devoir examiner que certaines des dispositions de ce chapitre, validant ainsi, implicitement mais certainement, les autres dispositions, dont les dispositions en cause. Le Conseil des ministres et l'INASTI précisent également que la question préjudicielle concerne uniquement la situation antérieure au 1er janvier 2011, dès lors qu'à partir de cette date, le cautionnement, le privilège du Trésor et le serment, qui garantissaient la gestion par le comptable du Trésor, sont supprimés. Ces trois critères de comparaison repris dans la question préjudicielle ne sont donc plus opérants.

A.2.2. Le Conseil des ministres et l'INASTI estiment que la différence de traitement est inexistante. Tout d'abord, l'intégration dans le système du statut social des travailleurs indépendants implique que le recouvrement de la cotisation annuelle forfaitaire soit effectué par les caisses d'assurances sociales et non par l'administration fiscale. Ensuite, la Cour a admis que des personnes privées, par hypothèse non soumises aux règles applicables aux comptables du Trésor, puissent assurer le recouvrement d'impôts. Ce recouvrement est entouré de plusieurs garanties, qui, certes, ne sont pas identiques à celles qui s'appliquent aux comptables du Trésor, mais qui leur sont équivalentes et qui permettent d'encadrer adéquatement le recouvrement de la cotisation. Tout d'abord, les caisses libres doivent être agréées et sont soumises à un contrôle ministériel. La Caisse nationale auxiliaire est soumise à ce contrôle ministériel ainsi qu'au contrôle applicable à l'INASTI (voy. l'article 20 de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967). En cas de contestation, un recours est ouvert auprès du tribunal du travail (article 581, 8°, du Code judiciaire). En cas de retard dans le transfert des montants dus à l'INASTI, la caisse d'assurances sociales est redevable d'un intérêt de retard qui est prélevé sur les montants destinés à couvrir ses frais de gestion et de fonctionnement, conformément à l'article 12 de l'arrêté royal du 15 mars 1993 pris en exécution du chapitre II du titre III de la loi du 30 décembre 1992. Enfin, en cas de négligence, le ministre compétent peut déclarer la caisse responsable et mettre les montants en question à charge du produit des cotisations destinées à couvrir les frais d'administration de la caisse (article 95, § 4, de la loi du 30 décembre 1992).

A.2.3. Selon le Conseil des ministres et l'INASTI, le cautionnement, le privilège du Trésor et le serment sont des garanties financières et morales au bénéfice de l'État. Elles n'ont aucune incidence sur la relation entre les redevables d'un impôt et les comptables du Trésor. Il en va de même en ce qui concerne le contrôle exercé par la Cour des comptes sur les comptables publics, qui profite uniquement à la collectivité. Par ailleurs, les fonctionnaires de la Caisse nationale auxiliaire doivent, comme tous les fonctionnaires, prêter le serment prévu par le décret du 20 juillet 1831. Le Conseil des ministres et l'INASTI renvoient à cet égard à un arrêt de la Cour de cassation sur la base duquel il serait possible de considérer que les agents de cette Caisse qui sont responsables

du recouvrement de la cotisation annuelle forfaitaire sont justiciables de la Cour des comptes, en vertu de l'article 180 de la Constitution (Cass., 16 octobre 1975, *Pas.*, I, 1975, p. 204).

A.3.1. Les parties demandereses en cassation répliquent que les arrêts de la Cour n^{os} 103/2011 et 10/2017 n'ont pas la portée que le Conseil des ministres et l'INASTI leur prêtent. En particulier, l'arrêt n^o 103/2011 ne peut pas être compris comme validant les dispositions en cause, dès lors que, dans cet arrêt, la Cour a expressément limité son examen à trois dispositions de la loi du 30 décembre 1992 qui sont différentes des dispositions en cause. Par ailleurs, la remarque du Conseil des ministres et de l'INASTI sur la portée temporelle limitée de la question préjudicielle n'est pas pertinente, dès lors que les cotisations litigieuses concernent les années 2003 à 2007.

A.3.2. Elles font ensuite valoir que le régime de recouvrement des cotisations n'offre pas aux redevables de celles-ci un niveau de garantie aussi élevé que le régime de recouvrement de l'impôt par les comptables du Trésor. Les garanties applicables en matière d'impôts mentionnées plus haut protègent non seulement les intérêts de l'État, mais aussi le droit subjectif des citoyens à une répartition et à une perception égalitaires de l'impôt. Par ailleurs, le serment imposé par le décret du 20 juillet 1831 ne vise sans doute pas les agents contractuels de la Caisse nationale auxiliaire. Enfin, la mise en place d'un mécanisme de contrôle spécifique par l'arrêté royal n^o 38 du 27 juillet 1967 semble exclure que les agents des caisses d'assurances sociales et de la Caisse nationale auxiliaire soient justiciables de la Cour des comptes en application de l'arrêt précité de la Cour de cassation du 16 octobre 1975.

A.3.3. Les parties demandereses ajoutent que la disposition en cause, en ce qu'elle engendre une charge administrative et financière excessive pour les redevables de la cotisation, va à l'encontre de l'objectif de simplification administrative poursuivi par le législateur. Selon ces parties, le fait que la cotisation annuelle forfaitaire reste apparentée à une cotisation sociale parce qu'elle vise au refinancement de la sécurité sociale des indépendants n'est pas une raison objective suffisante pour confier aux caisses d'assurances sociales le recouvrement de cette cotisation. Le recours à ces caisses est disproportionné au but poursuivi, qui est de combler le déficit de la sécurité sociale des indépendants, compte tenu, par ailleurs, du financement alternatif que l'État doit apporter pour que ce régime soit à l'équilibre.

A.4.1. Le Conseil des ministres et l'INASTI répliquent qu'il n'appartient pas aux parties demandereses en cassation de modifier la portée de la question préjudicielle en ajoutant de nouveaux points de comparaison à ceux qui y sont mentionnés.

Ils ajoutent que les critiques de la Cour des comptes sont des critiques d'opportunité au sujet du mécanisme, pris dans son ensemble, de la cotisation annuelle forfaitaire et de son recouvrement par les caisses d'assurances sociales, et non des critiques de constitutionnalité. Elles ne sont donc pas pertinentes, d'autant que les extraits des rapports qui sont cités ne concernent pas les quatre points de comparaison mentionnés dans la question préjudicielle. Au reste, la Cour des comptes reconnaît que la perception de la cotisation par l'administration fiscale engendrerait une hausse des coûts de recouvrement. Selon elle, seule une analyse plus poussée permettrait de déterminer les avantages et les inconvénients d'une telle réforme.

A.4.2. Le Conseil des ministres et l'INASTI précisent que les garanties applicables aux comptables du Trésor ne sont pas le contrepois des moyens qui leur sont accordés en matière de recouvrement. Au contraire, elles poursuivent le même objectif que ces moyens, qui est de faire en sorte que l'État perçoive les impôts qui lui sont dus. Les redevables de la cotisation ne sont donc pas discriminés par rapport aux redevables d'autres impôts. Par ailleurs, les parties demandereses en cassation n'établissent pas que la non-application de ces garanties aux caisses d'assurances sociales entraînerait une restriction disproportionnée de leurs droits.

Tout d'abord, l'affirmation - non établie du reste - selon laquelle le recouvrement par les caisses d'assurances sociales entraînerait des frais supplémentaires et donc des cotisations plus élevées pour les redevables n'est pas pertinente pour l'examen de la question préjudicielle. Ensuite, la sanction qui s'applique en cas de négligence de la part de la caisse d'assurances sociales n'est pas répercutée sur les redevables des cotisations, puisqu'elle est imputée sur ce que la caisse en cause reçoit en contrepartie de la mission de perception et de recouvrement qu'elle effectue.

Le Conseil des ministres et l'INASTI ajoutent que les personnes chargées du recouvrement de la cotisation au sein de la Caisse nationale auxiliaire, voire des caisses libres, peuvent sérieusement être considérées comme des comptables publics, justiciables, à ce titre, de la Cour des comptes. Le seul critère à prendre en compte est celui du maniement des deniers publics, indépendamment de la nature de droit public ou privé de l'organisme chargé du recouvrement. Enfin, les caisses d'assurances sociales sont effectivement soumises à contrôle. La Caisse nationale auxiliaire est soumise au contrôle administratif de la Cour des comptes (article 17 de l'arrêté royal du 3 avril 1997 « portant des mesures en vue de la responsabilisation des institutions publiques de sécurité sociale, en application de l'article 47 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions »).

A.4.3. Enfin, contrairement à ce que les parties demanderesses en cassation prétendent, rien n'impose qu'une raison impérieuse justifie le recouvrement d'un impôt par une personne autre qu'un comptable du Trésor. L'affirmation selon laquelle la sécurité sociale des travailleurs indépendants est en partie financée par d'autres impôts n'est pas pertinente.

A.4.4. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres et l'INASTI demandent à la Cour de maintenir définitivement pour le passé les effets des dispositions qu'elle jugerait inconstitutionnelles, le cas échéant, eu égard aux conséquences budgétaires et contentieuses considérables qu'un constat d'inconstitutionnalité sans maintien des effets engendrerait.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.5. Les parties demanderesses en cassation soutiennent que la majoration visée à l'article 93 de la loi du 30 décembre 1992, qui est due en cas de retard de paiement des cotisations, a par définition la même nature que la cotisation qu'elle est appelée à majorer. Dès lors que la cotisation est un impôt, le législateur ne peut pas habiliter le Roi à déterminer les cas et conditions d'exemption ou d'exonération d'une partie (les majorations) de ces cotisations sans fixer les critères précis, non équivoques et clairs permettant de déterminer quel contribuable peut bénéficier ou non de l'exemption ou de l'exonération des majorations sans violer les articles 170 et 172, alinéa 2, de la Constitution.

A.6. Le Conseil des ministres soutient que la Cour a déjà conclu, implicitement mais certainement, par son arrêt n° 103/2011, précité, que la disposition en cause n'était pas inconstitutionnelle. En tout état de cause, la majoration de retard visée à l'article 93 de la loi du 30 décembre 1992 est un intérêt de retard, qui est dû en raison d'un paiement tardif d'une dette d'impôt. Il ne s'agit pas d'un impôt ni d'un élément essentiel de l'impôt. L'article 170 de la Constitution n'est donc pas applicable à cette majoration de retard ni à une éventuelle renonciation à celle-ci. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient qu'eu égard aux travaux préparatoires, l'habilitation conférée au Roi est suffisamment encadrée par le législateur pour satisfaire au principe de légalité.

A.7. Les parties demanderesses en cassation répètent que l'arrêt n° 103/2011 n'a pas la portée que le Conseil des ministres et l'INASTI lui prêtent. Le fait que la majoration litigieuse vise à compenser le préjudice résultant du retard dans le paiement de la cotisation ne lui ôte pas son caractère d'impôt. Au même titre que la cotisation, la majoration reste un prélèvement imposé d'autorité, sans contrepartie pour le contribuable. Par ailleurs, la majoration a aussi pour objet de compenser l'érosion monétaire. Elle permet en effet au créancier payé en retard de percevoir une valeur équivalente à celle qu'il aurait reçue s'il avait été payé à l'échéance. La majoration reste donc un impôt. Enfin, la disposition en cause ne charge pas le Roi de l'exécution de la mesure, mais bien de la définition même des cas d'exonération.

A.8.1. Le Conseil des ministres s'interroge tout d'abord sur l'intérêt qu'ont les parties demanderesses en cassation à la seconde question préjudicielle. À supposer même que la Cour juge que la disposition en cause est inconstitutionnelle, les parties demanderesses en cassation resteraient redevables de la cotisation annuelle forfaitaire et des majorations de retard, qui trouvent leur fondement dans des dispositions autres que la disposition en cause.

A.8.2. Le Conseil des ministres ajoute que, selon la Cour, les majorations et les intérêts constituent des éléments accessoires de l'impôt, pour lesquels une habilitation conférée au Roi est donc admissible. Au reste,

l'article 8bis de l'arrêté royal du 15 mars 1993 ne confère pas au Roi un pouvoir discrétionnaire en matière de renonciation à la majoration de retard. Le Roi reste tenu, notamment, par les principes de bonne administration.

- B -

Quant aux dispositions en cause et à leur contexte

B.1. Les articles 89, 94, 10°, et 95, §§ 1er et 1erbis, de la loi du 30 décembre 1992 « portant des dispositions sociales et diverses » (ci-après : la loi du 30 décembre 1992), en cause, disposent :

« Art. 89. § 1. Les sociétés sont tenues, dans les trois mois après leur création ou dans les trois mois du fait qui les soumet à l'impôt des non-résidents, de s'affilier à une caisse d'assurances sociales.

§ 2. La société qui néglige de s'affilier à une caisse d'assurances sociales dans le délai prévu au § 1er, est mise en demeure par l'Institut national par lettre recommandée à la poste. Si elle ne s'affilie pas volontairement à une caisse d'assurances sociales dans les trente jours qui suivent la date de l'envoi par la poste de la mise en demeure, elle est affiliée d'office à la Caisse nationale auxiliaire d'assurances sociales pour travailleurs indépendants.

§ 3. L'Administration des Contributions directes est tenue de fournir à chaque intéressé les informations et attestations requises pour l'application du présent chapitre, sans porter de frais en compte ».

« Art. 94. Le Roi détermine :

[...]

10° les cas dans lesquels il peut être renoncé à l'application des majorations visées à l'article 93 ».

« Art. 95. § 1. Les caisses d'assurances sociales sont chargées du recouvrement de la cotisation, au besoin par la voie judiciaire.

§ 1erbis. Sans préjudice de leur droit de citer devant le juge, les caisses d'assurances sociales peuvent, en tant qu'organisme percepteur des cotisations, également procéder au recouvrement des sommes qui leur sont dues par voie de contrainte.

Le Roi règle les conditions et les modalités de poursuite par voie de contrainte ainsi que les frais résultant de la poursuite et leur mise à charge ».

Ces dispositions doivent être lues en combinaison avec les articles 91 et 93 de la même loi, qui disposent :

« Art. 91. Les sociétés sont tenues de verser une cotisation annuelle forfaitaire.

Le Roi fixe, pour ce que ce soit d'application à partir de 2004, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les cotisations dues par les sociétés, sans que celles-ci ne puissent toutefois dépasser 868 EUR. Pour ce faire, il peut opérer une distinction sur la base de critères qui tiennent compte de la taille de la société ».

« Art. 93. Une majoration de 1 % par mois civil de retard de paiement est appliquée sur la partie des cotisations qui n'a pas été payée à temps.

Cette majoration est appliquée jusque et y compris le mois au cours duquel soit la société a payé la cotisation due, soit une procédure judiciaire a été engagée, soit la caisse à laquelle la société est affiliée lui a fait signifier la contrainte contenant commandement à payer la cotisation due ».

B.2. L'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 met à charge des sociétés une cotisation annuelle forfaitaire. Cette cotisation, qui, à l'origine, avait été instaurée comme cotisation forfaitaire unique par l'article 78 de la loi du 26 juin 1992 « portant des dispositions sociales et diverses », est destinée au statut social des travailleurs indépendants (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 526-1, p. 27; *Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/018, p. 11).

Les caisses d'assurances sociales, auxquelles les sociétés sont tenues de s'affilier, sont chargées de la perception et du recouvrement de la cotisation annuelle forfaitaire. Ces caisses sont les caisses libres d'assurances sociales et la Caisse nationale auxiliaire d'assurances sociales pour travailleurs indépendants, constituée au sein de l'Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants (ci-après : l'INASTI), à laquelle sont affiliées par défaut les sociétés qui ne s'affilient pas volontairement à une caisse d'assurances sociales.

B.3. La cotisation en cause n'est pas une cotisation de sécurité sociale, mais un impôt au sens des articles 170 et 172 de la Constitution.

B.4. Par son arrêt n° 10/2017 du 25 janvier 2017, la Cour a jugé que l'article 170, § 1er, de la Constitution, qui réserve aux assemblées délibérantes démocratiquement élues la décision d'établir une imposition et la fixation des éléments essentiels de celle-ci, n'interdit pas au

législateur d'habiliter les caisses d'assurances sociales à recouvrer la cotisation en cause, même si cette cotisation a été qualifiée d'impôt :

« B.8. Par la première branche, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 95 de la loi du 30 décembre 1992 avec les articles 170 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 10 et 11 de la Constitution et, le cas échéant, avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ainsi qu'avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention, en ce qu'il confie le recouvrement de la cotisation spéciale aux caisses d'assurances sociales, sous le contrôle du ministre ayant le statut social des travailleurs indépendants dans ses attributions, caisses qui ne relèvent ni de l'activité ni des missions publiques spéciales des administrations fiscales.

[...]

B.10. L'article 170, § 1er, de la Constitution réserve aux assemblées délibérantes démocratiquement élues la décision d'établir une imposition et la fixation des éléments essentiels de celle-ci.

Il n'interdit pas au législateur d'habiliter les caisses d'assurances sociales qui sont chargées de missions de service public par l'article 20 de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 'organisant le statut social des travailleurs indépendants' à recouvrer la cotisation en cause, même si cette cotisation a été qualifiée d'impôt. Bien que de nature fiscale, au sens des articles 170 et 172 de la Constitution, la cotisation en cause reste apparentée à une cotisation sociale par sa raison d'être, avec pour conséquence son intégration dans le système du statut social des travailleurs indépendants. En leur qualité de créancières de cotisations destinées à financer un régime de sécurité sociale par ailleurs financé par l'autorité publique, les caisses d'assurances sociales doivent être agréées à cette fin par celle-ci (article 20, § 1er, de l'arrêté royal n° 38) et exercent à ce titre une mission de service public.

Il ressort d'ailleurs des travaux préparatoires de la loi du 27 décembre 2005 portant des dispositions diverses, dont l'article 63 a inséré le paragraphe 1er *bis* dans la disposition en cause, que la possibilité de procéder au recouvrement des cotisations par voie de contrainte s'inscrit dans le prolongement de la loi-programme du 20 juillet 2005 qui a permis aux organismes percepteurs des cotisations sociales pour travailleurs indépendants d'assurer un meilleur recouvrement des cotisations sociales qui leur sont dues (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2098/001, p. 53).

B.11. La question préjudicielle, en sa première branche, appelle une réponse négative ».

Par le même arrêt, la Cour a également jugé :

« B.12. Par la deuxième branche, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 95 de la loi du 30 décembre 1992 avec les articles 170 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 10 et 11 de la Constitution et, le cas échéant, avec l'article 6

de la Convention européenne des droits de l'homme ainsi qu'avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention, en ce que les règles relatives à son recouvrement (la prescription, la contrainte comme titre exécutoire extra-judiciaire et les sûretés) sont calquées sur celles qui sont d'application aux cotisations sociales pour travailleurs indépendants.

B.13. La différence de traitement entre certaines catégories de personnes qui découle de l'application de règles procédurales différentes dans des circonstances différentes n'est pas discriminatoire en soi. Il ne pourrait être question de discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles de procédure entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

B.14. Il ne ressort ni du libellé de la question préjudicielle, ni des motifs de la décision de renvoi, ni des arguments échangés devant la Cour que la disposition en cause porterait une atteinte disproportionnée aux droits des personnes concernées.

B.15. La question préjudicielle, en sa deuxième branche, appelle une réponse négative ».

B.5. Par son arrêt n° 11/2017 du 25 janvier 2017, la Cour a jugé que l'attribution au tribunal du travail, par l'article 581, 8°, du Code judiciaire, de la compétence de connaître des contestations relatives à l'obligation pour les sociétés de payer une cotisation destinée au statut social des travailleurs indépendants, plutôt qu'au tribunal de première instance, qui connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt, est raisonnablement justifiée au regard du principe d'égalité et de non-discrimination et du droit d'accès au juge :

« B.5.2. Pour répondre aux questions préjudicielles, la Cour doit vérifier si l'article 581, 8°, du Code judiciaire est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il attribue au tribunal du travail la compétence de connaître des contestations relatives à l'obligation pour les sociétés de payer une cotisation destinée au statut social des travailleurs indépendants visées par cette disposition, alors que la Cour a qualifié cette cotisation d'impôt et que l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code judiciaire attribue au tribunal de première instance la compétence de connaître des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt.

[...]

B.8.2. En confiant au tribunal du travail les contestations relatives à l'obligation pour les sociétés de payer une cotisation destinée au statut social des travailleurs indépendants, la disposition en cause traite de manière différente les sociétés redevables de cette cotisation, que

la Cour a qualifiée d'impôt, et les autres contribuables dès lors que l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code judiciaire confie au tribunal de première instance la compétence de connaître des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt. La situation de ces sociétés et celle des autres contribuables sont comparables.

B.8.3. La Cour doit dès lors vérifier si cette différence de traitement est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.8.4. Compte tenu du lien entre la cotisation en cause et le statut social des travailleurs indépendants, il est pertinent que, malgré la qualification de la cotisation en cause comme impôt, le contentieux relatif à cette cotisation ait été confié au tribunal du travail. Bien que de nature fiscale, au sens des articles 170 et 172 de la Constitution, la cotisation en cause reste apparentée à une cotisation sociale par sa raison d'être, avec pour conséquence son intégration dans le système du statut social des travailleurs indépendants.

B.9. La Cour doit encore vérifier si l'article 581, 8°, du Code judiciaire ne porte pas une atteinte disproportionnée au droit d'accès au juge.

La disposition en cause assure aux justiciables un traitement de leur cause par une juridiction indépendante et impartiale qui a pleine juridiction pour examiner leurs griefs et doit notamment vérifier la correcte application de la loi. Le fait que les juridictions du travail ne sont pas spécialisées en matière fiscale n'entraîne pas une différence injustifiée entre les redevables de la cotisation litigieuse et les redevables d'un autre impôt. Il ne résulte d'ailleurs pas des articles 170 et 172 de la Constitution que toutes les contestations relatives aux impôts doivent être soumises à une même juridiction. Rien n'indique encore que les justiciables ne disposent pas des mêmes moyens de défense selon que leur litige est porté devant le tribunal du travail ou devant le tribunal de première instance.

Le droit d'accès à un juge ne comprend pas le droit d'accéder à un juge de son choix. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider quel juge est le plus apte à trancher un type donné de contestations.

B.10. L'attribution au tribunal du travail des contestations relatives à l'obligation pour les sociétés de payer une cotisation destinée au statut social des travailleurs indépendants est par conséquent raisonnablement justifiée.

B.11. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative ».

Quant à la première question préjudicielle

B.6. Par la première question préjudicielle, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité des articles 89 et 95, §§ 1er et 1erbis, de la loi du 30 décembre 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'ils engendrent une différence de traitement entre les redevables de la cotisation annuelle forfaitaire et les redevables des impositions perçues par

les comptables du Trésor en vertu de l'article 59 des lois sur la comptabilité de l'État, coordonnées le 17 juillet 1991, en confiant le recouvrement de la cotisation annuelle forfaitaire à charge des sociétés aux caisses d'assurances sociales plutôt qu'aux comptables du Trésor, alors que ces caisses ne sont pas soumises aux obligations en matière de serment et de cautionnement imposées aux comptables par l'article 61 des lois coordonnées, que le Trésor n'a pas sur leurs biens le privilège prévu par l'article 64 des mêmes lois et qu'elles ne sont pas soumises au contrôle de la Cour des comptes prévu par l'article 180 de la Constitution.

B.7. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.8. Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 10/2017 précité, l'article 170, § 1er, de la Constitution n'interdit pas au législateur d'habiliter les caisses d'assurances sociales créées en exécution de l'article 20 de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 « organisant le statut social des travailleurs indépendants » à recouvrer la cotisation annuelle forfaitaire destinée au statut social des travailleurs indépendants.

En effet, bien qu'elle soit de nature fiscale, au sens des articles 170 et 172 de la Constitution, la cotisation en cause reste apparentée à une cotisation sociale par sa raison d'être, avec pour conséquence son intégration dans le système du statut social des travailleurs indépendants. Le fait que le régime de sécurité sociale de ces travailleurs soit par ailleurs aussi financé par l'autorité publique, le cas échéant avec le produit des impôts, ne change rien à ce constat.

Le choix du législateur de confier le recouvrement de la cotisation annuelle forfaitaire aux caisses d'assurances sociales implique l'application d'un régime différent de celui qui s'applique au recouvrement des autres impôts par les comptables du Trésor. La différence de traitement qui en résulte entre les redevables de la cotisation en cause et les redevables des impositions perçues par les comptables du Trésor n'est discriminatoire que si l'application des règles et des garanties applicables en cas de recouvrement de la cotisation en cause entraîne une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

B.9. Contrairement à ce que le Conseil des ministres et l'INASTI allèguent, la Cour, dans ses arrêts n^{os} 103/2011 et 10/2017, n'a pas examiné la constitutionnalité des dispositions en cause en ce qui concerne la différence de traitement visée dans la question préjudicielle, en particulier sous l'angle des garanties qui sont applicables en cas de recouvrement de la cotisation annuelle forfaitaire par les caisses d'assurances sociales.

Il appartient dès lors à la Cour de vérifier que le recouvrement de la cotisation en cause par les caisses d'assurances sociales est assorti de garanties suffisantes, de nature à assurer que les caisses s'acquittent correctement des missions que le législateur leur a confiées et que les droits des redevables de ladite cotisation ne sont pas limités d'une manière disproportionnée.

B.10. Le recouvrement de la cotisation en cause est assorti de plusieurs garanties, qui, certes, ne sont pas identiques à celles qui s'appliquent aux comptables du Trésor, mais qui permettent d'encadrer adéquatement le recouvrement de la cotisation annuelle forfaitaire.

Tout d'abord, les caisses libres d'assurances sociales pour travailleurs indépendants doivent être agréées (article 20, § 1er, alinéa 1er, de l'arrêté royal n^o 38 du 27 juillet 1967 « organisant le statut social des travailleurs indépendants »). La Caisse nationale auxiliaire et les caisses libres d'assurances sociales sont soumises à un contrôle ministériel (article 20, § 1er, alinéas 1er et 2, de l'arrêté royal n^o 38 précité; article 94, 7^o, de la loi du 30 décembre 1992). En outre, en cas de retard dans le transfert des montants dus à l'INASTI, une majoration de 0,045 % par jour de retard est due par la caisse d'assurances sociales (article 12 de l'arrêté royal

du 15 mars 1993 « pris en exécution du chapitre II du titre III de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, relatif à l'instauration d'une cotisation annuelle à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants »). En cas de négligence ayant empêché le recouvrement de la cotisation, la caisse d'assurances sociales peut en être déclarée responsable par décision du ministre qui a le statut social des travailleurs indépendants dans ses attributions (article 95, § 4, de la loi du 30 décembre 1992). Dans les deux cas, les sommes dues à titre de sanction sont prélevées sur les montants destinés à couvrir les frais de gestion et de fonctionnement ou d'administration de la caisse défailante. Contrairement à ce que les parties demanderesses en cassation prétendent, ces sommes ne sont pas répercutées sur les redevables de la cotisation. La gestion de la Caisse nationale auxiliaire est soumise au même contrôle que la gestion générale de l'INASTI (article 20, § 3, de l'arrêté royal n° 38 précité). Ce contrôle, auquel la Cour des comptes participe, est réglé par l'arrêté royal du 3 avril 1997 « portant des mesures en vue de la responsabilisation des institutions publiques de sécurité sociale, en application de l'article 47 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions ». Enfin, en cas de contestation, les redevables de la cotisation peuvent introduire un recours devant le tribunal du travail (article 581, 8°, du Code judiciaire). Comme il est dit en B.5, la Cour, par son arrêt n° 11/2017, a jugé que la compétence du tribunal du travail pour connaître d'un tel recours est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution et avec le droit d'accès au juge.

B.11. Sans qu'il soit nécessaire de déterminer si les agents des caisses d'assurances sociales sont justiciables de la Cour des comptes, sur la base de l'article 180 de la Constitution, il y a lieu de considérer que les garanties qui s'attachent au recouvrement de la cotisation offrent aux redevables de celle-ci un degré de protection suffisant.

B.12. La Cour n'est pas compétente pour contrôler la manière dont les autorités compétentes mettent en œuvre les mécanismes mentionnés en B.10. C'est par ailleurs à ces autorités qu'il appartient, le cas échéant, de tenir compte des recommandations que la Cour des comptes a émises dans les rapports cités par les parties demanderesses en cassation, en vue

d'améliorer le contrôle des caisses d'assurances sociales. En tout état de cause, il ne ressort pas de ces rapports de la Cour des comptes que le recouvrement de la cotisation en cause devrait être confié à l'administration fiscale, ni que les garanties applicables aux comptables du Trésor qui sont mentionnées dans la question préjudicielle devraient nécessairement s'appliquer au recouvrement de la cotisation pour en assurer la constitutionnalité.

B.13. Les dispositions en cause n'entraînent pas une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

La première question préjudicielle appelle dès lors une réponse négative.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.14. Par la seconde question préjudicielle, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 94, 10°, de la loi du 30 décembre 1992 avec l'article 170 de la Constitution, en ce qu'il charge le Roi de déterminer les cas dans lesquels il peut être renoncé à l'application des majorations pour retard de paiement des cotisations, visées à l'article 93 de la même loi, sans prévoir les critères précis, non équivoques et clairs permettant de déterminer quel contribuable peut bénéficier de la renonciation.

B.15. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi ».

Cette disposition exprime le principe de la légalité de l'impôt qui exige que les éléments essentiels de l'impôt soient, en principe, déterminés par la loi, afin qu'aucun impôt ne puisse être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Font partie des éléments essentiels de l'impôt la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

B.16. Sans qu'il soit besoin de déterminer si la réponse à la question préjudicielle est utile à la solution du litige, il convient de constater que la majoration visée à l'article 93 de la loi du 30 décembre 1992 est un intérêt de retard, qui est dû en raison du paiement tardif d'une dette d'impôt. Cette majoration n'est pas un impôt. L'article 170, § 1er, de la Constitution ne fait dès lors pas obstacle à ce que le législateur habilite le Roi à déterminer les cas dans lesquels il peut être renoncé à l'application de cette majoration.

B.17. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Les articles 89 et 95, §§ 1er et 1erbis, de la loi du 30 décembre 1992 « portant des dispositions sociales et diverses » ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

- L'article 94, 10°, de la même loi ne viole pas l'article 170, § 1er, de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 28 octobre 2021.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

F. Daoût