



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 46/2023  
du 16 mars 2023  
Numéro du rôle : 7826**

*En cause* : le recours en annulation de l'article 2, *d*), de la loi-programme du 27 décembre 2021 (insertion d'un alinéa 4 dans l'article 275<sup>6</sup> du CIR 1992), introduit par l'ASBL « Pro League » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, D. Pieters et E. Bribosia, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*I. Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 2022 et parvenue au greffe le 1er juillet 2022, un recours en annulation de l'article 2, *d*), de la loi-programme du 27 décembre 2021 (insertion d'un alinéa 4 dans l'article 275<sup>6</sup> du CIR 1992), publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2021, a été introduit par l'ASBL « Pro League », la SA « Club Brugge », la SA « Koninklijke Beerschot Voetbalclub Antwerpen », la SA « Royal Antwerp Football Club », la SC « Cercle Brugge Koninklijke Sportvereniging », la SC « Koninklijke Atletiekassociatie Gent-Voetbalafdeling », l'ASBL « K. Racing Club Genk 322 », la SCRL « OH Leuven », la SA « Koninklijke Lierse Sportkring », la SA « Royal Sporting Club Anderlecht », la SA « Sporting du pays de Charleroi », la SA « Standard de Liège », la SA « Grensverleggend » et la SA « Yellow-Red KV Mechelen », assistées et représentées par Me M. Vera et Me D. Buylaert, avocats au barreau de Bruxelles.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par A. Lauwens et J. De Vleeschouwer, conseillers au service juridique du SPF Finances, a introduit un mémoire et les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 18 janvier 2023, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs D. Pieters et E. Bribosia, 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 1er février 2023 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 1er février 2023.

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. *En droit*

- A -

A.1. Les parties requérantes prennent un moyen unique de la violation, par l'article 2, *d*), de la loi-programme du 27 décembre 2021, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Dans la première branche de ce moyen, les parties requérantes font valoir que la disposition attaquée traite à tort de manière identique des situations qui sont différentes. La disposition attaquée exclut en effet l'application de la dispense tant pour les détachements vers un club belge que les détachements vers un club étranger, alors que le but du législateur consiste uniquement à lutter contre la fraude aux détachements vers un club étranger. Les détachements vers un club belge sont en revanche dictés par des motifs pratiques et tendent à éviter les pertes de valeur. Les parties requérantes supposent que l'application de la disposition attaquée aux détachements vers un club belge repose en réalité sur une erreur du législateur. Par ailleurs, la mesure est applicable à tous les secteurs sportifs, alors que la fraude alléguée contre laquelle le législateur entend lutter concerne uniquement le secteur du football. Les parties requérantes relèvent également l'existence d'autres possibilités pour lutter contre les éventuels abus, comme le contrôle de l'application des conventions préventives de la double imposition, le contrôle de l'application de la disposition générale anti-abus ou éventuellement des règles légales plus spécifiques.

Dans la seconde branche de leur moyen unique, les parties requérantes font valoir que la disposition attaquée établit une différence de traitement injustifiée entre un club sportif belge qui emploie un joueur et le fait jouer sur son propre terrain et un club belge qui emploie un joueur et le fait jouer sur le terrain d'un autre club belge. Dans les deux cas, ils sont soumis aux mêmes obligations financières et fiscales, mais le club employeur n'est dispensé que dans la première hypothèse.

A.2. Le Conseil des ministres répond concernant les deux branches que le législateur dispose, en matière fiscale, d'un pouvoir d'appréciation étendu. Par les normes attaquées, le législateur entend rendre impossible à l'avenir la fraude aux détachements, sans empêcher les détachements eux-mêmes. Des contrôles supplémentaires, pas plus que l'application de conventions préventives de la double imposition ou la disposition générale anti-abus ne permettent de lutter efficacement contre la fraude aux détachements. Ensuite, le but consiste à aligner les règles applicables aux sportifs sur d'autres régimes de dispense, afin d'uniformiser et d'harmoniser ainsi la gestion et le suivi de celles-ci. Le législateur entendait aussi adapter les règles afin de pouvoir contrôler au maximum les conditions d'application, ce qui n'était pas le cas auparavant. Contrairement à ce que font valoir les parties requérantes, le but n'est donc pas seulement d'empêcher que la dispense soit appliquée aux détachements vers un club étranger. Par ailleurs, le Conseil des ministres observe qu'un régime qui exclurait uniquement la dispense en cas de détachement vers un club étranger serait sans doute contraire au droit européen. La dispense sera encore uniquement possible lorsque des prestations sportives sont réellement accomplies, ce qui n'incite pas le club employeur à procéder à une diminution de valeur. De même, le régime de dispense n'est en effet pas applicable pour les joueurs qui n'accomplissent pas de prestations sportives, par exemple parce qu'ils restent sur le banc. Le détachement d'un joueur qui ne rentre déjà pas sur le terrain dans son club d'origine n'a donc pas de conséquences sur le plan fiscal.

Le Conseil des ministres observe ensuite que l'article 275<sup>6</sup>, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) ne fait pas nécessairement référence au club employeur, mais uniquement au club qui paie ou octroie des rémunérations au joueur de football. Dans l'hypothèse d'un détachement, il ne doit pas

s'agir du même club. Il est donc possible, dans le cas d'un détachement vers un club belge, de prévoir dans le contrat que le club receveur paie ou octroie la rémunération du joueur détaché, éventuellement en échange d'une indemnité inférieure versée au club employeur.

A.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes affirment que les objectifs invoqués par le Conseil des ministres ne sont pas mentionnés dans les travaux préparatoires. Elles ajoutent que l'interprétation du Conseil des ministres selon laquelle la dispense serait uniquement applicable si les sportifs ont fourni des prestations sportives, et donc pas s'ils « restent sur le banc » ne ressort aucunement de la disposition attaquée, ni des travaux préparatoires. Le fait qu'un joueur est resté sur le banc ou était absent n'exclut en effet nullement que l'intéressé ait fourni des prestations sportives, par exemple en s'entraînant. Le critère de distinction n'est dès lors pas objectif. Les clubs peuvent également opter pour une rotation de joueurs. Cette interprétation aboutit de surcroît à des discriminations entre les sports, selon le nombre de remplacements autorisés par rencontre. Par ailleurs, il s'ensuivrait que la dispense s'appliquerait uniquement durant la saison des compétitions, ce qui diffère à nouveau d'un sport à l'autre. Une discrimination fondée sur l'âge apparaît en outre dès lors que les jeunes sportifs rentrent moins sur le terrain. Cela constitue particulièrement un problème pour une disposition dont le but est de promouvoir le sport chez les jeunes.

- B -

### *Quant à la disposition attaquée*

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 275<sup>6</sup>, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), inséré par l'article 2, *d*), de la loi-programme du 27 décembre 2021.

B.1.2. L'article 275<sup>6</sup> du CIR 1992 prévoit, sous certaines conditions, une dispense du versement d'une partie du précompte professionnel au profit des débiteurs de ce précompte, pour les rémunérations qu'ils paient ou octroient à des sportifs. Cette dispense a été instaurée à l'origine dans le cadre d'une réforme globale du régime fiscal pour les sportifs et devait essentiellement compenser les frais qu'entraînerait cette réforme pour les clubs sportifs :

« Dès lors, afin d'inciter les clubs à investir dans la formation de leurs joueurs, de soulager leur trésorerie et de compenser l'augmentation de leurs coûts salariaux (causée notamment par la régularisation de certains sportifs non-résidents), il est prévu de leur octroyer une dispense de versement de précompte professionnel » (*Doc. parl., Chambre, 2006-2007, DOC 51-2787/001, p. 10*).

B.1.3. Par la loi-programme du 27 décembre 2021, le législateur entend adapter le régime fiscal applicable au monde sportif, en réaction au constat que le régime existant non seulement n'atteint pas le but visé, mais aboutit en outre à des abus :

« Les acteurs du monde sportif (joueurs/sportifs, clubs, agents de sportifs, ...) bénéficient actuellement en Belgique de divers régimes fiscaux et parafiscaux avantageux (dispense partielle du précompte professionnel, taux d'imposition préférentiel pour les sportifs jeunes et étrangers, cotisations ONSS réduites, qui se limitent en outre, pour les footballeurs professionnels, aux secteurs des soins de santé, des pensions et des allocations familiales).

En matière fiscale, ces différents avantages coûtent de l'argent à la collectivité, et, dans l'état actuel de la situation, n'atteignent pas toujours les objectifs poursuivis, comme par exemple la formation de jeunes sportifs belges » (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, DOC 55-2349/001, p. 3).

B.1.4. L'article 2, *d*), de la loi-programme du 27 décembre 2021 insère dans l'article 275<sup>6</sup> du CIR 1992 un alinéa 4, qui dispose :

« Les rémunérations visées aux [...] alinéas 1er et 2 entrent uniquement en considération dans la mesure où les sportifs auxquels ces rémunérations ont été payées ou attribuées, ont fourni des prestations sportives pour le redevable visé à l'alinéa 1er, durant la période à laquelle se rapporte la dispense ».

Il ressort des travaux préparatoires que la condition ainsi ajoutée, qui a, par la voie d'un amendement, été réinsérée dans le projet de loi, entend lutter contre les mécanismes par lesquels des joueurs sont loués à d'autres clubs sportifs, alors que le club sportif d'origine continue de bénéficier de la dispense :

« De plus, l'avant-projet prévoyait une limitation afin de contrer des abus de détachement. Le présent amendement vise à réintégrer cette limitation dans le projet.

Pour cela, il a été choisi de désormais prendre uniquement en considération les rémunérations des sportifs si ces derniers prestent effectivement des prestations sportives pour l'employeur lui-même. Si le sportif est donc détaché vers un autre club sportif, le précompte professionnel qui a été retenu sur la rémunération perçue par ce sportif n'entrera plus en considération pour l'application de cette mesure » (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, DOC 55-2349/004, p. 3).

### *Quant au fond*

B.2. Le moyen unique est pris de la violation, par l'article 2, *d*), de la loi-programme du 27 décembre 2021, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Dans la première branche de ce moyen, les parties requérantes font valoir que la disposition attaquée traite à tort de manière

identique des situations différentes. En effet, la disposition attaquée exclut l'application de la dispense tant pour les détachements vers un club belge que pour les détachements vers un club étranger, alors que le but du législateur consiste à lutter contre la fraude concernant les seuls détachements vers un club étranger. Dans la seconde branche de leur moyen unique, les parties requérantes font valoir que la disposition attaquée établit une différence de traitement injustifiée entre un club sportif belge qui fait jouer un joueur sur son propre terrain et un club sportif belge qui fait jouer un joueur sur le terrain d'un autre club belge. La Cour examine les deux branches ensemble.

B.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes soulèvent un grand nombre de nouveaux griefs, réagissant au fait que le Conseil des ministres affirme, dans son mémoire, que la dispense n'est pas applicable lorsque le sportif « reste sur le banc ». Il ne peut se déduire ni du texte de la disposition attaquée elle-même ni des travaux préparatoires que le législateur avait l'intention d'interpréter la disposition attaquée de cette manière. Sans qu'il faille examiner si les nouveaux griefs sont recevables, il convient de constater qu'ils procèdent d'une prémisse erronée.

B.4.1. 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. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

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.4.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.4.3. Il appartient au législateur d'établir le taux de l'impôt et les éventuelles exonérations. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix de société qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner un tel choix de politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

En outre, le législateur fiscal ne peut pas prendre en compte les particularités de chaque cas d'espèce. Il peut appréhender leur diversité de manière approximative et simplificatrice.

B.5. Ainsi qu'il est dit en B.1.2, la dispense instaurée par l'article 275<sup>6</sup> du CIR 1992 était à l'origine prévue pour compenser, au profit des clubs sportifs, les effets d'une réforme globale du régime fiscal applicable aux sportifs. Cette réforme datant déjà de 2007, et à la lumière du régime fiscal favorable dont bénéficient les clubs sportifs, le législateur peut raisonnablement estimer qu'il convient à tout le moins de soumettre la dispense à davantage de conditions. Il en va en particulier ainsi lorsqu'il est également constaté que l'autre objectif originaire de la dispense, à savoir promouvoir les activités pour la jeunesse, n'est pas suffisamment rempli aux conditions existantes. Indépendamment de la question de savoir si les clubs sportifs qui détachent leurs sportifs vers un club étranger ou vers un club belge se trouvent dans des situations fondamentalement différentes, il n'est pas davantage manifestement déraisonnable que le législateur estime que la dispense doit en tout cas être limitée au précompte professionnel portant sur la rémunération des sportifs qui ont effectivement fourni des prestations sportives pour le club sportif employeur. Non seulement une telle approche uniforme contribue à la prévisibilité, à la gestion et au contrôle du régime concerné, mais en outre, il ne saurait être reproché au législateur fiscal qui fixe les conditions dans lesquelles s'applique un régime d'imposition préférentiel de ne pas tenir compte de chaque mécanisme propre à un secteur

professionnel particulier, en l'espèce le football, *a fortiori* lorsque ces techniques visent précisément à déroger à ces régimes légaux en vue d'une optimisation fiscale, régimes légaux qui sont en soi déjà très avantageux.

Ces mêmes motifs s'appliquent en ce qui concerne la seconde branche, qui critique une différence de traitement entre un club sportif employeur belge qui fait jouer un joueur sur son propre terrain et un club sportif employeur belge qui fait jouer un joueur sur le terrain d'un autre club belge. Du reste, il peut être observé à cet égard que rien n'empêche les clubs sportifs concernés de tenir compte, pour fixer l'indemnité perçue par le club sportif qui prête un joueur, du fait que ce club sportif ne bénéficie plus de la dispense relative au versement.

B.6. Le moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 16 mars 2023.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen