

|  |
|--|
| Numéro du rôle : 7190                    |
| Arrêt n° 150/2020<br>du 19 novembre 2020 |

## ARRÊT

---

*En cause* : la question préjudicielle relative aux articles 60 à 73 de la loi du 28 décembre 1983 « portant des dispositions fiscales et budgétaires », dans leur version applicable aux exercices d'imposition 1987 et 1988, posée par la Cour du travail de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et L. Lavrysen, et des juges J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques et Y. Kherbache, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

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

Par arrêt du 16 mai 2019, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 mai 2019, la Cour du travail de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 60 à 73 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires, tels qu'ils étaient en vigueur au moment des faits, sont-ils compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme,

- en ce que pour les redevables de la cotisation spéciale de sécurité sociale qui ne font pas de recours fiscal contre le revenu imposable retenu par l'administration fiscale, sans préjudice des causes d'interruption et de suspension de la prescription, ces articles permettent à l'ONEm de réclamer à ces redevables le paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale dans un délai raisonnable à compter de la date exécutoire du rôle fiscal de l'année en cause;

- en ce que pour les redevables de la cotisation spéciale de sécurité sociale qui font un recours fiscal contre le revenu imposable retenu par l'administration fiscale, ces articles permettent à l'ONEm de réclamer à ces redevables le paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale dans un délai raisonnable à l'expiration du recours fiscal, même si ce faisant le recours fiscal est vidé dans un délai, à compter de la date exécutoire du rôle fiscal de l'année en cause, qui paraît déraisonnable, singulièrement lorsque le recours fiscal n'aboutit pas à un nouveau calcul de la cotisation spéciale de sécurité sociale due ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Sophie De Mesmaeker et Gwendoline Brodhaag, assistées et représentées par Me A. Berenboom et Me A. Joachimowicz, avocats au barreau de Bruxelles;

- l'Office national de l'emploi (ONEm), assisté et représenté par Me F. Lemaire, avocat au barreau de Bruxelles;

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

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- l'Office national de l'emploi (ONEm);

- le Conseil des ministres.

Par ordonnance du 23 septembre 2020, 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 7 octobre 2020 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 7 octobre 2020.

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*

Gwendoline Brodhaag et son défunt époux Jean De Mesmaeker (à qui Sophie De Mesmaeker a succédé à la cause), appelants devant le juge *a quo*, ont été soumis par l'ONEm à une cotisation spéciale de sécurité sociale concernant leur revenu imposable globalement pour les exercices d'imposition 1987 et 1988.

Le 7 mars 1989, l'ONEm notifie aux époux De Mesmaeker-Brodhaag le calcul de la cotisation spéciale de sécurité sociale qu'ils doivent sur le revenu imposable globalement pour l'exercice d'imposition 1987 et, le 7 octobre 1991, l'ONEm fait de même pour l'exercice d'imposition 1988. Le 8 septembre 1989, à la suite d'un redressement effectué par l'administration fiscale, l'ONEm notifie un nouveau calcul de ladite cotisation pour l'exercice 1987. Les époux De Mesmaeker-Brodhaag introduisent une réclamation auprès du directeur régional des contributions, en vue de contester le chiffre du revenu imposable pour les deux exercices d'imposition en cause, et ils en informent l'ONEm, par des courriers du 16 juillet 1990 et du 15 octobre 1991. L'administration rejette les réclamations par des décisions du 9 janvier 1990 et du 14 janvier 1993. Le 12 février 1990 et le 22 février 1993, les époux De Mesmaeker-Brodhaag forment appel de ces décisions devant la Cour d'appel de Bruxelles. L'appel est déclaré non fondé par un arrêt du 7 décembre 2011. Un pourvoi en cassation est ensuite formé, puis rejeté le 20 décembre 2012.

Informé le 16 avril 2013 par l'administration fiscale de la fin de la procédure en contestation, l'ONEm adresse aux époux De Mesmaeker-Brodhaag, le 13 mai 2013 et le 3 septembre 2013, de nouvelles feuilles de calcul concernant la cotisation spéciale de sécurité sociale pour les exercices d'imposition 1987 et 1988, dont les montants correspondent aux montants initiaux, majorés des intérêts de retard. Au vu du non-paiement volontaire des époux De Mesmaeker-Brodhaag après rappel, l'ONEm saisit le Tribunal du travail du Brabant wallon en vue du recouvrement des cotisations litigieuses, par citation du 22 avril 2015. Par un jugement du 25 avril 2017, le Tribunal fait droit à la demande de l'ONEm.

Par des requêtes du 29 septembre 2017 et du 2 novembre 2017, les époux De Mesmaeker-Brodhaag interjettent appel devant le juge *a quo*. Ils soutiennent que l'action de l'ONEm en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale est prescrite, dès lors que le délai de prescription de cinq ans a pris cours à la date de l'établissement, par l'administration fiscale, de chacun des avertissements-extraits de rôle.

Eu égard à une jurisprudence abondante de la Cour au sujet de la prescription de l'action en recouvrement de la cotisation en cause, notamment dans ses arrêts n<sup>os</sup> 71/2004, 104/2009 et 131/2013, le juge *a quo* décide, par arrêt du 16 mai 2019, de poser la question préjudicielle reproduite plus haut.

### III. En droit

- A -

A.1. Les appelants devant le juge *a quo* mettent tout d'abord en cause l'interprétation donnée par le juge *a quo* aux normes visées dans la question préjudicielle, à savoir les articles 60 à 73 de la loi du 28 décembre 1983 « portant des dispositions fiscales et budgétaires » (ci-après : la loi du 28 décembre 1983), alors qu'en réalité, la question préjudicielle vise des lacunes législatives. Une première lacune tient en ce qu'il n'existe pas de règle fixant le point de départ du délai de prescription du recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale, une seconde en ce qu'il n'existe aucune disposition qui prévoit des causes spéciales de suspension ou d'interruption de la prescription.

A.2.1. Les appelants devant le juge *a quo* soulignent ensuite que la question préjudicielle concerne deux catégories de personnes qui sont comparables, à savoir, d'une part, les redevables de la cotisation spéciale de sécurité sociale qui forment un recours fiscal en ce qui concerne leur revenu imposable et, d'autre part, les redevables de la cotisation spéciale de sécurité sociale qui ne forment pas de recours fiscal en ce qui concerne leur revenu imposable.

A.2.2. Le Conseil des ministres et l'ONEm contestent la comparabilité des catégories de personnes précitées. En effet, la différence de traitement visée dans la question préjudicielle résulte en réalité de la règle de calcul de la cotisation spéciale de sécurité sociale qui fait référence au montant net des revenus imposables globalement à l'impôt des personnes physiques (article 60 de la loi du 28 décembre 1983). Si aucune réclamation fiscale n'est introduite, la donnée relative au revenu imposable globalement est définitive après l'écoulement du délai ouvert pour l'introduction de cette réclamation. Dans le cas contraire, ce n'est logiquement qu'à la fin du litige fiscal que le revenu imposable globalement deviendra définitif. En conséquence, les deux catégories de personnes se trouvent dans des situations essentiellement différentes et peuvent être traitées différemment, de sorte que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.3. Les appelants devant le juge *a quo* estiment que la question du point de départ du délai de prescription est en cause, mais ils contestent l'interprétation donnée par le juge *a quo*.

En l'absence de recours fiscal, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'ONEm doit introduire son action en recouvrement de ladite cotisation dans un délai raisonnable après la date exécutoire du rôle de l'année en cause.

C'est à tort que le juge *a quo* estime que, lorsqu'un recours fiscal a été introduit, l'ONEm peut introduire son action en recouvrement de la cotisation dans un délai raisonnable à l'expiration du recours fiscal. Selon les appelants devant le juge *a quo*, cette interprétation méconnaîtrait la jurisprudence de la Cour. D'une part, elle substitue un autre point de départ de la prescription à celui qui est mis en avant par la Cour, à savoir la date exécutoire du rôle de l'année en cause. D'autre part, reconnaître l'expiration du recours fiscal comme point de départ de la prescription reviendrait à faire dépendre celui-ci du temps mis par les cours et tribunaux pour statuer, ce que la Cour n'a pas voulu.

A.4.1. Dans le prolongement de ce qui précède, les appelants devant le juge *a quo* rappellent qu'aucune des dispositions en cause ne prévoit que le recours fiscal constitue une cause de suspension ou d'interruption de la prescription. L'inopportunité de déduire de ces dispositions une cause de suspension de la prescription est en outre renforcée par le fait que, pour la cotisation spéciale de sécurité sociale, le recours fiscal ne suspend précisément pas les intérêts de retard (article 3 de l'arrêté royal du 4 juillet 1984 « d'exécution du chapitre III - Cotisation spéciale de sécurité sociale - de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires » (ci-après : l'arrêté royal du 4 juillet 1984)). Rien ne démontre que l'intention du législateur était de prévoir la suspension, par le recours fiscal, de la prescription de l'action de l'ONEm. L'objectif initial du législateur, qui consistait à recouvrer la cotisation spéciale au plus vite, constitue d'ailleurs un indice supplémentaire en ce sens.

A.4.2.1. En ce qui concerne l'effet interruptif du litige fiscal sur le délai de prescription de l'action en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale, le Conseil des ministres et l'ONEm constatent qu'il découle de l'économie même de la prescription extinctive. L'action en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale étant une action personnelle au sens de l'article 2262*bis*, § 1er, alinéa 1er, du Code civil, la prescription ne prend cours qu'au jour où l'obligation de paiement devient exigible (arrêt de la Cour n° 104/2009 du 9 juillet 2009; Cass., 4 octobre 2010, S.10.0006.N, et 5 mars 2012, S.11.0058.F). Or, la fixation du revenu imposable constitue, en l'espèce, une condition suspensive de l'exigibilité de l'obligation. Conformément à l'article 2251 du Code civil, le litige fiscal constitue donc un empêchement légal au recouvrement de la cotisation spéciale (Cass., 4 octobre 2010, S.10.0006.N). Il ne pourrait en être autrement, dès lors que la réclamation fiscale remet en cause non seulement le calcul, mais aussi l'existence même de la dette de cotisation spéciale de sécurité sociale.

A.4.2.2. Le Conseil des ministres et l'ONEm soulignent qu'il ressort d'une jurisprudence variée que le délai de prescription du recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale est suspendu durant le litige fiscal, puisque l'ONEm est alors dans l'impossibilité légale de procéder au calcul (Bruxelles, 25 février 2016, R.G. 2014/AB/720, Bruxelles, 11 mai 2016, R.G. 2005/AB/46859, Bruxelles, 15 juin 2016, R.G. 2014/AB/1147, Gand, 5 février 2015, R.G. 2014/AR/32, Anvers, 17 mars 2016, R.G. 2015/AA/119). Cette conclusion est inhérente au mode de calcul de la cotisation, puisque l'ONEm est tenu de se baser sur le montant du revenu imposable globalement. Or, il convient que ce dernier soit fixé à titre définitif pour qu'il soit procédé au calcul. De plus, il ressort de l'arrêt de la Cour n° 38/2016 du 10 mars 2016 que la prescription ne peut prendre cours tant que la créance est incertaine quant à son existence même.

A.4.2.3. Pour le surplus, le Conseil des ministres et l'ONEm contestent l'affirmation des appelants devant le juge *a quo* selon laquelle l'arrêté royal du 4 juillet 1984 serait un indice du caractère non interruptif de la prescription du recours fiscal. Au contraire, si le Roi a expressément prévu que les redevables ont l'obligation d'informer l'ONEm des contestations fiscales (article 3 de l'arrêté royal du 4 juillet 1984), c'est qu'il a estimé que l'introduction d'une réclamation empêche l'ONEm d'agir en paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale tant qu'il n'a pas été statué sur la réclamation ou sur le recours judiciaire.

A.5.1. Au vu de l'impossibilité de tirer une cause de suspension ou d'interruption de la prescription des dispositions en cause, il convient, selon les appelants devant le juge *a quo*, d'appliquer le droit commun, à savoir l'article 2244 du Code civil.

Or, il y a lieu de relever que l'ONEm n'a accompli aucun acte interruptif de la prescription au sens de l'article 2244 du Code civil, alors qu'il aurait pu le faire et préserver ainsi ses droits jusqu'à ce qu'une décision mette un terme au litige fiscal.

A.5.2. Le Conseil des ministres et l'ONEm contestent l'affirmation selon laquelle l'ONEm aurait eu la possibilité d'accomplir un acte interruptif de la prescription au sens de l'article 2244 du Code civil. Quand bien même l'ONEm aurait introduit une action judiciaire sans attendre l'issue du recours fiscal, comme le suggèrent les appelants devant le juge *a quo*, le tribunal n'aurait eu d'autre choix que de débouter l'ONEm ou de surseoir à statuer, puisque tant l'existence que le montant de l'éventuelle cotisation spéciale de sécurité sociale auraient dépendu d'une décision à intervenir dans le litige fiscal. Aucune loi n'impose d'introduire une telle action conservatoire, qui serait absurde et poserait, en tout état de cause, de sérieuses questions de recevabilité. À l'argument selon lequel le versement provisionnel, prévu à l'article 62 de la loi du 28 décembre 1983, pouvait faire l'objet d'une procédure en recouvrement par l'ONEm, le Conseil des ministres et l'ONEm répondent qu'il ne s'agit que d'avances à valoir. C'est tout au plus un moyen, pour les redevables, d'éviter la déduction d'intérêts de retard. Or, la prise de cours des intérêts est totalement distincte de celle du délai de recouvrement de la cotisation spéciale fondé sur des informations fiscales qui doivent être définitives. Seul le futur redevable de la cotisation peut choisir de payer ces avances, de sorte que l'ONEm ne peut en aucun cas se servir de cette décision pour recouvrer la cotisation, laquelle n'est pas encore exigible à cette date.

A.5.3. Les appelants devant le juge *a quo* répondent au Conseil des ministres et à l'ONEm que l'impossibilité d'agir ne résulte d'aucune loi. Au contraire, les articles 62 et 64 de la loi du 28 décembre 1983 organisent précisément la procédure de recouvrement de la cotisation par l'ONEm. En outre, contrairement à ce que soutiennent le Conseil des ministres et l'ONEm, ces mêmes dispositions permettent d'affirmer le caractère exigible de la créance de l'ONEm, même lorsque le litige fiscal n'est pas encore tranché.

A.6.1. À titre subsidiaire, si les dispositions en cause devaient être interprétées en ce sens que, lorsqu'un recours fiscal est introduit, le délai de prescription pour le recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale prend cours après le règlement du litige fiscal, les appelants devant le juge *a quo* estiment que la différence de traitement qui en découle est en tout état de cause imputable à une absence de dispositions législatives *ad hoc*, et non aux dispositions en cause. Il convient par conséquent de constater que la lacune ainsi mise au jour n'est pas exprimée en des termes suffisamment précis et complets et de laisser au législateur le soin d'adopter le régime légal qu'il juge approprié.

A.6.2. Si une telle lacune devait être constatée par la Cour, conformément à ce que demandent les appelants devant le juge *a quo* à titre subsidiaire, le Conseil des ministres et l'ONEm estiment que celle-ci serait manifestement exprimée en des termes suffisamment précis et complets. De l'arrêt de la Cour n° 131/2013 du 26 septembre 2013 il découle qu'il appartiendrait au juge *a quo* de déterminer, dans chaque cas et sur la base d'éléments concrets et objectifs, à quelle date la prescription quinquennale a pris cours, en tenant compte des causes d'interruption et de suspension de la prescription, tout en veillant au respect du délai raisonnable.

A.7. De manière complémentaire, le Conseil des ministres et l'ONEm constatent que, dans son arrêt n° 131/2013, la Cour ne s'est pas prononcée sur la situation d'une réclamation fiscale suivie d'un recours. Il s'agit, par conséquent, d'examiner si et dans quelle mesure les enseignements de la Cour peuvent être transposés à l'affaire en cause. S'appuyant sur un arrêt de la Cour du travail de Bruxelles, le Conseil des ministres et l'ONEm remarquent qu'il s'impose de distinguer, d'une part, le délai de prescription, qui débute à la fin du mois suivant celui au cours duquel la feuille de calcul est adressée, et, d'autre part, le délai raisonnable dans lequel l'ONEm doit agir, qui est calculé à compter de la date exécutoire du rôle fiscal (Bruxelles, 3 septembre 2015, R.G. 2012/AB/382). Les deux délais ne doivent pas être confondus, dans la mesure où le délai raisonnable permet précisément à la prescription de prendre cours. Il résulte dès lors de la jurisprudence de la Cour que le juge doit vérifier si l'ONEm n'a pas, par son attitude ou par sa négligence, déraisonnablement retardé la prise de cours de la prescription.

Par conséquent, le Conseil des ministres et l'ONEm précisent qu'il convient d'opérer une distinction entre la prescription d'une action, mode d'extinction d'une action en justice, et le dépassement du délai raisonnable, qui doit être apprécié *in concreto* par le juge, compte tenu des éléments de chaque affaire. En l'espèce, le caractère raisonnable du délai devrait dépendre de la possibilité, pour l'autorité administrative, de disposer de toutes les informations nécessaires pour agir. Or, l'ONEm se trouve dans l'impossibilité d'agir, durant le litige fiscal, puisque les informations sont en tout état de cause incomplètes. Au surplus, le Conseil des ministres et l'ONEm rappellent que l'ONEm n'est en rien responsable de la durée du recours fiscal. Enfin, ils estiment qu'il n'est pas concevable que le recouvrement, par l'ONEm, de la créance de sécurité sociale, qui est d'ordre public, puisse être rendu impossible par le retard dans le déroulement de la procédure fiscale, initiée, qui plus est, par le redevable.

Le Conseil des ministres et l'ONEm soulignent en outre que si le délai raisonnable dans lequel l'ONEm doit agir pour recouvrer la cotisation spéciale débutait à la date exécutoire de rôle, même lorsque le contribuable a introduit une réclamation fiscale, et si ce délai n'était pas interrompu, l'action de l'ONEm serait systématiquement mise en échec lorsque la décision finale intervient plus de cinq ans après la date exécutoire du rôle. Or, cette situation n'est pas rare en pratique. Un tel formalisme serait dès lors excessif, au sens du droit d'accès au juge, tel qu'il est interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, puisque le délai serait tributaire de circonstances échappant au pouvoir du requérant (CEDH, 22 juillet 2010, *Melis c. Grèce*), en l'espèce de l'ONEm.

A.8. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres et l'ONEm soutiennent que la différence de traitement est susceptible d'une justification objective et proportionnée. Celle-ci découle d'un critère objectif, à savoir l'introduction ou non, par le contribuable, d'une réclamation fiscale. La faculté d'introduire une réclamation est le corollaire du privilège de l'État en matière fiscale. La contestation est laissée à l'appréciation du contribuable et est donc totalement indépendante de l'ONEm. Par conséquent, le point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale est uniquement retardé par le litige fiscal initié par le contribuable, de sorte que le retard ne dépend ni de l'arbitraire de l'ONEm ni de celui de l'administration fiscale et qu'il respecte en cela l'arrêt de la Cour n° 131/2013.

Le Conseil des ministres et l'ONEm estiment ensuite que la différence de traitement est pertinente eu égard au but poursuivi par le législateur, qui consiste à faire en sorte que la cotisation spéciale de sécurité sociale soit calculée sur la base d'une assiette définitive et non sujette à contestation.

Enfin, le Conseil des ministres et l'ONEm soutiennent que la règle selon laquelle la prescription est interrompue durant le litige fiscal n'est pas disproportionnée à l'objectif poursuivi. D'une part, le recours fiscal, bien que constituant un obstacle temporaire à l'action de l'ONEm, est initié dans l'intérêt exclusif du redevable, puisqu'il a pour but de réduire le montant des revenus imposables. D'autre part, si la prescription n'était pas interrompue durant le litige fiscal, les redevables pourraient en tirer profit et être paradoxalement avantagés par rapport aux redevables qui déclarent leurs revenus correctement depuis le départ.

A.9. Au surplus, le Conseil des ministres et l'ONEm marquent leur désaccord avec l'interprétation apparemment retenue par le juge *a quo*, qui semble considérer qu'en cas d'issue défavorable aux réclamants dans le litige fiscal, c'est-à-dire lorsque les revenus initiaux ne sont pas revus, l'ONEm ne doit pas rédiger de nouvelle feuille de calcul pour la cotisation spéciale de sécurité sociale. Cette interprétation va à l'encontre de la jurisprudence de la Cour de cassation, qui estime qu'en cas de réclamation, il convient de tenir compte de la feuille de calcul que l'ONEm adresse au redevable une fois le litige fiscal terminé. Or, rien n'indique que cette jurisprudence ne s'applique que lorsqu'une feuille de calcul rectificative est nécessaire. En conclusion, le recours fiscal reste un obstacle légal à l'exigibilité de la dette de cotisation spéciale, quand bien même aucune donnée fiscale ne serait revue. Toute autre interprétation mènerait à une situation inconcevable de prise de cours différente du délai de prescription, selon le résultat du litige fiscal.

A.10. Enfin, le Conseil des ministres et l'ONEm rappellent que, dans son arrêt n° 164/2014 du 6 novembre 2014, la Cour a jugé que l'article 2262bis, § 1er, alinéa 1er, du Code civil viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il peut avoir pour effet que le délai de prescription expire avant que le bénéficiaire de la stipulation pour autrui en ait connaissance ou ait dû raisonnablement en avoir connaissance. Cet arrêt est transposable en l'espèce car l'ONEm se trouve dans la position d'un tiers bénéficiaire face à l'issue du litige fiscal.

- B -

### *Quant aux dispositions en cause*

B.1. Il ressort des motifs de la décision de renvoi que la Cour est invitée à statuer sur la constitutionnalité des articles 60 à 73 de la loi du 28 décembre 1983 « portant des dispositions fiscales et budgétaires » (ci-après : la loi du 28 décembre 1983), dans leur version applicable aux exercices d'imposition 1987 et 1988.

B.2.1. L'article 60 de la loi du 28 décembre 1983, tel qu'il est applicable aux exercices d'imposition 1987 et 1988, à la suite de ses modifications par l'article 7 de la loi du 31 juillet 1984 « de redressement » (ci-après : la loi du 31 juillet 1984), entré en vigueur le 20 août 1984, et par l'article 56 de la loi du 7 novembre 1987 « ouvrant des crédits provisoires pour les années budgétaires 1987 et 1988 et portant des dispositions financières et diverses » (ci-après : la loi du 7 novembre 1987), entré en vigueur le 1er janvier 1988, dispose :

« Les personnes qui sont assujetties à un régime quelconque de sécurité sociale ou qui sont bénéficiaires à un titre quelconque d'au moins une des prestations de la sécurité sociale, et dont le montant net des revenus imposables globalement à l'impôt des personnes physiques dépasse 3 millions de francs, sont chaque année, tenues de payer une cotisation spéciale de sécurité sociale pour les exercices d'imposition 1983 à 1988 ».

B.2.2. Depuis son remplacement par l'article 8 de la loi du 31 juillet 1984, entré en vigueur le 20 août 1984, l'article 61 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« § 1er. Le montant de cette cotisation est fixé à 10 p.c. du revenu imposable de chaque exercice d'imposition.

Par dérogation à l'alinéa 1er, lorsque le revenu est inférieur à 5 millions, le montant de la cotisation est fixé à 25 p.c. de la quotité du revenu qui excède 3 millions.

§ 2. Lorsque les revenus, imposables globalement à l'impôt des personnes physiques, dépassant 3 millions de F sont recueillis par plusieurs personnes, la cotisation est due par chacune d'elles et recouvrée pour une quotité qui est fonction du rapport existant entre les revenus qu'elle a recueillis et les revenus imposables globalement ».

B.2.3. L'article 61*bis* de la loi du 28 décembre 1983, inséré par l'article 8 de la loi du 31 juillet 1984, qui instaure une cotisation complémentaire de sécurité sociale, n'est pas applicable aux exercices d'imposition 1987 et 1988.



B.2.4. Inséré par l'article 117 de la loi du 4 août 1986 « portant des dispositions fiscales », entrée en vigueur le 30 août 1986, l'article 61<sup>ter</sup> de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« Les montants de 3 millions de francs, de 4 millions de francs et de 5 millions de francs, visés aux articles 60, 61 et 61<sup>bis</sup>, sont, à partir de l'exercice d'imposition 1987, adaptés annuellement et simultanément à concurrence du coefficient d'augmentation de la moyenne des indices des prix à la consommation du Royaume fixés pour l'année qui précède celle des revenus par rapport à la moyenne des indices de l'année précédente.

Pour la détermination de la moyenne des indices, les fractions de centièmes sont arrondies au centième supérieur ou inférieur selon qu'elles atteignent ou excèdent cinq millièmes ou qu'elles sont inférieures à cette fraction.

Les montants adaptés sont arrondis au millier supérieur ou inférieur selon que le chiffre des centaines atteint ou non cinq ».

B.2.5. L'article 62 de la loi du 28 décembre 1983 disposait, à l'origine :

« La cotisation doit faire l'objet d'un versement provisionnel à effectuer avant le 1er décembre de l'année précédant l'exercice d'imposition.

A défaut ou en cas d'insuffisance de versement provisionnel au 1er décembre, un intérêt de retard est dû à partir de cette date au taux de 1,25 % par mois, y compris le mois au cours duquel le paiement a lieu.

En cas d'excédent de versement provisionnel, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 1 % par mois-calendrier, au plus tôt à partir du 1er décembre de l'année où la provision est due.

En cas de versement provisionnel tardif, il n'est pas tenu compte du mois pendant lequel le versement est effectué.

Le mois au cours duquel est envoyé à l'intéressé l'avis mettant à sa disposition la somme à restituer est compté pour un mois entier ».

Tel qu'il est applicable à l'exercice d'imposition 1988, l'article 62 de la loi du 28 décembre 1983, modifié par l'article 57 de la loi du 7 novembre 1987, entrée en vigueur le 1er février 1988, dispose :

« La cotisation doit faire l'objet d'un versement provisionnel à effectuer avant le 1er décembre de l'année précédant l'exercice d'imposition.

A défaut ou en cas d'insuffisance de versement provisionnel au 1er décembre, un intérêt de retard est dû à partir de cette date au taux de 0,8 % par mois, y compris le mois au cours duquel le paiement a lieu.

En cas d'excédent de versement provisionnel, des intérêts moratoires sont alloués au taux de 0,6 % par mois-calendrier aux personnes visées aux articles 60 et 61*bis*, au plus tôt à partir du 1er décembre de l'année où la provision est due.

Le Roi peut adapter les taux visés aux deuxième et troisième alinéas lorsque les fluctuations du taux d'intérêt pratiqué sur le marché financier le justifient.

En cas de versement provisionnel tardif, il n'est pas tenu compte du mois pendant lequel le versement est effectué.

Le mois au cours duquel est envoyé à l'intéressé l'avis mettant à sa disposition la somme à restituer est compté pour un mois entier ».

B.2.6. L'article 63 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« La cotisation peut, à la demande des personnes visées à l'article 60, faire l'objet d'une retenue sur les rémunérations dues par leur employeur, éventuellement pour la quotité visée à l'article 61, alinéa 3, en vue d'être versée en leur nom et pour leur compte ».

L'article 64 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« La cotisation, le versement provisionnel et les intérêts de retard sont perçus et recouvrés par l'Office national de l'emploi et affectés à l'assurance-chômage.

L'Office national de l'emploi est autorisé à procéder au recouvrement par voie judiciaire.

Le Roi détermine les conditions techniques et administratives dans lesquelles l'Office effectue la perception et le recouvrement. Il ne peut doter l'Office de pouvoirs plus étendus que ceux qui sont reconnus à l'Office national de sécurité sociale ».

L'article 65 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« Le Roi fixe le mode de paiement de la cotisation à l'Office national de l'emploi ».

L'article 66 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« Les administrations publiques, notamment les administrations relevant du Ministère des Finances, du Ministère des Classes moyennes et du Ministère des Affaires sociales, sont tenues de fournir à l'Office national de l'emploi les renseignements qui lui sont nécessaires en vue de l'application du présent chapitre ».

L'article 67 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« La cotisation a la nature d'une cotisation personnelle due en exécution de la législation sociale.

Son mode de calcul déroge à titre exceptionnel à l'article 23 de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés et à l'article 11 de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants ».

L'article 68 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« Dans la mesure où leur montant n'excède pas celui qui est réellement dû, la cotisation et le versement provisionnel sont déduits, pour l'année du paiement, de l'ensemble des revenus nets imposables des différentes catégories visées à l'article 6 du Code des impôts sur les revenus, au même titre que les dépenses visées à l'article 71 du même Code ».

L'article 69 de la loi du 28 décembre 1983 ajoute à l'article 580 du Code judiciaire un 12°, libellé comme suit :

« des contestations relatives à l'obligation pour les assurés sociaux de verser une cotisation spéciale de sécurité sociale en vertu du chapitre III de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires ».

B.2.7. Tel qu'il est applicable aux exercices d'imposition 1987 et 1988, l'article 70, alinéa 1er, de la loi du 28 décembre 1983, modifié par l'article 58 de la loi du 7 novembre 1987, entrée en vigueur le 1er janvier 1988, et par l'article 109, § 3, de la loi-programme du 30 décembre 1988, entré en vigueur le 15 novembre 1988, dispose :

« Les revenus mobiliers recueillis pendant les années 1984, 1985, 1986, 1987, 1988 qui, suivant l'article 220bis du Code des impôts sur les revenus, ne sont pas compris dans la déclaration annuelle à l'impôt des personnes physiques, sont ajoutés au montant des revenus imposables globalement, à l'exclusion toutefois des revenus visés aux articles 19 et 174, alinéa 2, 1° et 2°, du même Code, pour déterminer la base de perception prévue à l'article 60 en ce qui concerne la cotisation spéciale de sécurité sociale ».

B.2.8. L'article 71 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« L'arrêté royal n° 55 du 16 juillet 1982 fixant pour 1982 une cotisation spéciale et unique de sécurité sociale, modifié par l'arrêté royal n° 125 du 30 décembre 1982, et l'arrêté royal n° 124 du 30 décembre 1982 fixant pour 1983 une cotisation spéciale et unique de sécurité sociale sont rapportés ».

B.2.9. L'article 72 de la loi du 28 décembre 1983, tel qu'il a été modifié par l'article 10 de la loi du 31 juillet 1984, dispose :

« A l'égard des personnes visées à l'article 60, les articles 29 à 31 de la loi de redressement du 10 février 1981 relative aux dispositions fiscales et financières cessent de produire leurs effets à partir du premier jour du deuxième mois qui suit celui au cours duquel la présente loi aura été publiée au *Moniteur belge*.

Les personnes qui ont invoqué les dispositions de l'article 3, alinéa 2, des arrêtés royaux n° 55 du 16 juillet 1982 et n° 124 du 30 décembre 1982 visés à l'article 71, doivent effectuer le versement du solde de cotisation :

- soit au plus tard deux mois après la conversion en obligations au porteur des emprunts de l'Etat qui, par application de l'article 30, § 1er, de la loi du 10 février 1981 précitée, ont fait l'objet d'une inscription nominative au Grand Livre de la dette publique, ou après la libération des obligations industrielles ou des actions qui, par application de l'article 30, § 2, de la même loi, ont été déposées à la Banque nationale de Belgique pour compte de la Caisse des dépôts et consignations, si cette conversion ou cette libération est intervenue avant le jour de la publication de la présente loi au *Moniteur belge*;

- soit au plus tard deux mois après cette publication, dans tous les autres cas.

L'article 62, alinéa 2, n'est pas applicable dans la mesure où l'insuffisance de versement provisionnel résultait de l'application des dispositions de l'alinéa 2 de l'article 3 des arrêtés royaux n° 55 et n° 124, pour autant que l'obligation prévue par l'alinéa précédent soit respectée ».

B.2.10. L'article 73 de la loi du 28 décembre 1983 dispose :

« Les articles 60 à 69 et 71 de la présente loi produisent leurs effets le 4 août 1982 ».

### *Quant au fond*

B.3.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité des articles 60 à 73 de la loi du 28 décembre 1983, tels qu'ils étaient applicables au moment des faits, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'ils font naître une différence de traitement, selon que les redevables de la cotisation spéciale de sécurité sociale ont introduit ou non un recours fiscal.

B.3.2. L'interprétation des dispositions en cause par le juge *a quo* trouve appui dans l'arrêt n° 131/2013 du 26 septembre 2013, par lequel la Cour a jugé que lesdites dispositions ne sont pas compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elles permettent à l'ONEm, sans préjudice des causes d'interruption et de suspension de la prescription, de réclamer le paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale au-delà d'un délai raisonnable à compter de la date exécutoire du rôle fiscal de l'année en cause. Selon le juge *a quo*, il en découle que, dans le cadre d'un recours fiscal, il serait possible pour l'ONEm de réclamer le paiement de la cotisation dans un délai potentiellement déraisonnable à compter de la date exécutoire du rôle fiscal de l'année en cause.

*En ce qui concerne l'interprétation du juge a quo*

B.4. Les parties appelantes devant le juge *a quo*, ainsi que le Conseil des ministres et l'ONEm contestent la manière dont le juge *a quo* interprète les dispositions en cause.

B.5. Les articles 60 à 73 de la loi du 28 décembre 1983 ne prévoient pas de délai de prescription en ce qui concerne l'action de l'ONEm en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale.

À défaut d'un autre texte la soumettant à un délai de prescription particulier, cette action personnelle se prescrit conformément au droit commun. La Cour a toutefois jugé, par l'arrêt n° 177/2009 du 12 novembre 2009, que les différences objectives qui existent entre les cotisations spéciales de sécurité sociale et les cotisations ordinaires de sécurité sociale ne suffisent pas à justifier, eu égard à l'objectif poursuivi, que le paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale puisse être réclamé pendant le délai de droit commun, alors que le recouvrement des cotisations ordinaires de sécurité sociale régularisées dues par les travailleurs indépendants en situation de début ou de reprise d'activité se prescrit par cinq ans. La Cour en a déduit une lacune discriminatoire exprimée en des termes suffisamment précis et complets. Par conséquent, il appartient désormais au juge *a quo* d'appliquer le délai de prescription de cinq ans.

B.6. L'action en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale étant une action personnelle au sens de l'article 2262*bis*, § 1er, alinéa 1er, du Code civil, le délai de prescription qui s'y attache ne prend cours qu'à partir du jour où l'obligation de paiement de ladite cotisation devient exigible.

L'obligation de paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale doit être distinguée de l'obligation de paiement, par le redevable, des versements provisionnels au sens de l'article 62 de la loi du 28 décembre 1983.

L'ONEm n'est en mesure d'établir l'existence d'une créance relative à cette cotisation ou le montant de celle-ci que lorsque certaines administrations publiques lui ont fourni les renseignements nécessaires (article 66 de la loi du 28 décembre 1983). Et ce n'est qu'« au vu [de ces] renseignements » qu'il « adresse aux personnes assujetties à la cotisation spéciale une feuille de calcul mentionnant le montant de la cotisation due, les éléments sur [la] base desquels la cotisation est établie, le solde éventuel à percevoir ou à restituer par l'Office national de l'Emploi et les intérêts de retard relatifs à ce solde », ce dernier devant « être acquitté [...] au plus tard le dernier jour du mois suivant celui au cours duquel la feuille de calcul leur est adressée » (article 2 de l'arrêté royal du 4 juillet 1984 « d'exécution du chapitre III - Cotisation spéciale de sécurité sociale - de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires », (ci-après : l'arrêté royal du 4 juillet 1984)).

B.7. La Cour de cassation a jugé qu'en vertu des articles 60, 64, alinéa 1er, et 66 de la loi du 28 décembre 1983 précitée, lus en combinaison avec l'article 2 de l'arrêté royal du 4 juillet 1984, « ce n'est qu'à l'expiration [du] délai de paiement [visé à l'alinéa 2 de cet article 2] que prend cours la prescription de l'action en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale » (Cass., 27 juin 2011, S.10.0016.F; 5 mars 2012, S.11.0058.F).

Elle a également précisé que « l'Office national de l'emploi ne peut procéder au recouvrement de celle-ci aussi longtemps que la dette fiscale du redevable n'est pas définitivement établie, de sorte que, en cas de réclamation ou de recours fiscal, le délai de prescription ne prend cours qu'à l'expiration du mois suivant celui au cours duquel une nouvelle feuille de calcul établie sur la base de la décision fiscale définitive a été adressée par l'Office au redevable de la cotisation spéciale » (Cass., 5 mars 2012 précité; 4 octobre 2010, S.10.0006.N).

B.8. C'est dans cette interprétation que la Cour répond à la question préjudicielle.

B.9. Il ressort des arrêts de la Cour de cassation précités qu'à l'issue du recours fiscal, une nouvelle feuille de calcul est établie par l'ONEm, sur la base de la décision fiscale définitive, et adressée au redevable de la cotisation spéciale, quel que soit le résultat de la décision. Il ne serait en effet pas justifié que l'issue du recours fiscal, lequel est extérieur à la procédure de réclamation de la cotisation spéciale de sécurité sociale, ait des conséquences différentes sur la procédure en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale.

Par conséquent, la Cour examine la question préjudicielle sans faire de distinction selon que le recours fiscal aboutit ou non à l'établissement d'un nouveau calcul de la cotisation spéciale de sécurité sociale due.

*En ce qui concerne la question préjudicielle*

B.10. Il ressort de la question préjudicielle que la Cour est invitée à examiner la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'effet d'un litige fiscal sur le délai de prescription créerait une discrimination non justifiée quant au respect du délai raisonnable dans lequel la cotisation spéciale de sécurité sociale peut être recouvrée.

B.11. Par son arrêt n° 131/2013, la Cour a jugé :

« B.5.1. Comme le souligne le Conseil des ministres, la spécificité du mode de calcul de la cotisation spéciale de sécurité sociale justifie, en principe, que le délai de prescription pour le recouvrement de cette cotisation tienne compte de la nécessité d'obtenir ces informations de la part de l'administration fiscale, voire du contribuable lui-même.

B.5.2. Au cours des travaux préparatoires de la loi en cause, le ministre de l'Emploi et du Travail souligna à cet égard :

‘ Les renseignements seront communiqués automatiquement par l'administration fiscale à l'O.N.Em. et [...] les services des finances communiquent tous les renseignements dont ils disposent en [la] matière ’ (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n° 758/15, p. 78).



Au cours des discussions au Sénat, le ministre releva aussi :

‘ Les collaborations nécessaires avec les fonctionnaires des Finances ont été établies et donnent toute satisfaction.

[...]

- Une collaboration existe entre l’Onem et le département des Finances sur ce point;
- Les Finances envoient à l’Onem un listing des titulaires de revenus de plus de 3 millions;
- L’Onem interroge alors les contribuables qui selon lui n’ont pas acquitté la cotisation, sur les motifs de non-cotisation (si pas assujettis à l’O.N.S.S., p. ex.) ’ (*Doc. parl.*, Sénat, 1983-1984, n° 604/2, pp. 86 et 88).

B.5.3. Il n’est donc pas déraisonnable de faire débiter, en principe, la prescription de l’action en recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale à la fin du mois suivant celui au cours duquel la feuille de calcul a été adressée au redevable de la cotisation par l’ONEm.

B.6. Toutefois, le point de départ d’un délai de prescription ne peut être totalement laissé à l’arbitraire d’une des parties, ni être exclusivement fonction du temps mis par les autorités pour se concerter entre elles et rendre leur décision (voy. CEDH, 6 novembre 2008, *Kokkinis c. Grèce*, §§ 34 et 35). Au contraire, le souci de prévenir l’insécurité juridique ‘ exige que le point de départ ou d’expiration des délais de prescription soient clairement définis et liés à des faits concrets et objectifs ’.

Or, dans l’interprétation du juge *a quo*, la disposition en cause aboutit à ce que le point de départ du délai de prescription de l’action en recouvrement de l’ONEm soit conditionné par le seul moment où ce dernier décide d’adresser au contribuable sa feuille de calcul, ce moment pouvant être retardé, du fait de négligences ou, comme en l’espèce, en raison d’une mauvaise communication entre les services de l’administration fiscale et les services de l’ONEm.

B.7. Pour les motifs exposés en B.4, les autres différences objectives existant entre la cotisation spéciale de sécurité sociale et les cotisations sociales ordinaires régularisées ne suffisent pas à justifier la différence de traitement en cause.

B.8. Les articles 60 à 73 de la loi du 28 décembre 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires, tels qu’ils étaient en vigueur au moment des faits soumis au juge *a quo*, ne sont dès lors pas compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu’ils permettent à l’ONEm, sans préjudice des causes d’interruption et de suspension de la prescription, de réclamer le paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale au-delà d’un délai raisonnable à compter de la date exécutoire du rôle fiscal de l’année en cause ».

B.12. Il ressort de l'arrêt précité que le délai raisonnable dans lequel l'ONEm peut réclamer le paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale est en principe calculé à compter de la date exécutoire du rôle fiscal de l'année en cause. Toutefois, dans l'arrêt précité, la Cour se prononçait sur une procédure de recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale dans le cadre de laquelle aucune réclamation fiscale n'avait été introduite.

La situation dans laquelle une réclamation fiscale est introduite doit être distinguée, dès lors que l'ONEm ne peut procéder au recouvrement de la cotisation spéciale de sécurité sociale aussi longtemps que la dette fiscale du redevable n'est pas définitivement établie, de sorte que, en cas de réclamation ou de recours fiscal, le délai de prescription ne prend cours qu'à l'expiration du mois suivant celui au cours duquel une nouvelle feuille de calcul établie sur la base de la décision fiscale définitive a été adressée par l'Office au redevable de la cotisation spéciale.

B.13. La circonstance que le délai d'une procédure de recouvrement de la cotisation de sécurité sociale au cours de laquelle un recours fiscal est introduit par le redevable de ladite cotisation est plus long que celui d'une procédure de recouvrement de la cotisation de sécurité sociale au cours de laquelle aucun recours fiscal n'est introduit, n'est pas, en soi, de nature à rendre la durée de la procédure déraisonnable.

B.14. En cas de litige fiscal, le point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement de l'ONEm ne peut être conditionné par le seul moment où ce dernier décide d'adresser au contribuable sa nouvelle feuille de calcul. Il appartient dès lors au juge d'examiner si la réclamation du paiement de la cotisation spéciale de sécurité sociale n'a pas été effectuée au-delà d'un délai raisonnable à compter de la date à laquelle le litige fiscal a été définitivement réglé.

B.15. Par conséquent, les redevables de la cotisation spéciale de sécurité sociale ne sont pas traités différemment selon qu'ils ont introduit ou non un recours fiscal, dès lors que ni les uns ni les autres ne sont privés de la garantie du délai raisonnable.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 60 à 73 de la loi du 28 décembre 1983 « portant des dispositions fiscales et budgétaires », tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 1987 et 1988, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

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 19 novembre 2020.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût