

Numéro du rôle : 4852
Arrêt n° 142/2010 du 16 décembre 2010

ARRET

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, tel qu'il a été modifié par l'article 279 de la loi-programme du 22 décembre 2003, posées par le Conseil d'Etat.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite M. Melchior, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par arrêt n° 199.420 du 11 janvier 2010 en cause de l'ASBL « Unie van Zelfstandige Ondernemers » et autres contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 19 janvier 2010, le Conseil d'Etat a posé les questions préjudicielles suivantes :

« a. L'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, tel qu'il a été modifié par la loi-programme du 22 décembre 2003, viole-t-il les articles 170 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il habilite le Roi à fixer le montant de la cotisation due en vertu de cette loi par les sociétés, alors que, conformément aux dispositions constitutionnelles précitées, un impôt ne peut être établi que par la loi et que tous les justiciables, donc également les sociétés qui sont tenues de payer la cotisation, doivent avoir la même garantie qu'un impôt ne puisse être établi que par un organe délibérant élu démocratiquement qui représente tous les justiciables ?

b. L'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, tel qu'il a été modifié par la loi-programme du 22 décembre 2003, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il prévoit que la cotisation annuelle due par les sociétés doit avoir un caractère forfaitaire et que le Roi peut établir une distinction sur la base de critères qui tiennent compte de la taille de la société, ce qui implique que les sociétés qui se différencient d'une autre manière que par leur taille sont néanmoins traitées de manière identique ?

c. Si la Cour constitutionnelle considère que la cotisation due par les sociétés, visée à l'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, doit être qualifiée de cotisation de sécurité sociale, cet article viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il impose aux personnes qui ne sont pas des assurés sociaux et n'ont pas le moindre droit ou ne sauraient créer le moindre droit à des prestations de sécurité sociale, le paiement d'une cotisation de sécurité sociale et en ce qu'il habilite le Roi à fixer le montant de cette cotisation de sécurité sociale ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- l'ASBL « Unie van Zelfstandige Ondernemers », dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, rue de Spa 8, l'ASBL « Fédération Nationale des Unions de Classes Moyennes », dont le siège est établi à 1030 Bruxelles, avenue A. Lacomblé 29, la SA « Salm Invest », dont le siège est établi à 4570 Vyle-et-Tharoul, rue du Poirier 3, et la SA « Ovanis », dont le siège est établi à 3300 Tirlemont, Jodenstraat 59;

- le Conseil des ministres.

L'ASBL « Unie van Zelfstandige Ondernemers » et autres ont également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 26 octobre 2010 :

- ont comparu :

. Me S. Heyndrickx *loco* Me W. Van Eeckhoutte, avocats au barreau de Gand, pour l'ASBL « Unie van Zelfstandige Ondernemers » et autres;

. Me C. Van Melckebeke *loco* Me F. Gosselin, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 précitée relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 12 octobre 2004, un recours en annulation des articles 1er, 2 et 7 de l'arrêté royal du 31 juillet 2004 « modifiant 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 » a été introduit auprès du juge *a quo*. Les dispositions attaquées donnent exécution à l'article 91 de la loi précitée du 30 décembre 1992.

Les parties requérantes devant le Conseil d'Etat proposent d'interroger la Cour à titre préjudiciel sur la compatibilité de cet article 91 avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution. Elles estiment que ces dispositions constitutionnelles ont été violées pour différentes raisons : le Roi reçoit le pouvoir d'imposer un impôt aux sociétés; la cotisation a un caractère forfaitaire, de sorte qu'il ne peut être tenu compte des circonstances financières concrètes dans lesquelles se trouvent les sociétés; dans l'hypothèse où la cotisation forfaitaire n'est pas un impôt mais une cotisation de sécurité sociale, le Roi reçoit le pouvoir d'imposer une cotisation à des personnes qui ne sont pas des assurés sociaux et qui n'ont aucun droit à des allocations.

Le juge *a quo* observe que, dans son arrêt n° 77/93 du 3 novembre 1993, la Cour s'est prononcée sur la compatibilité de l'article 78 de la loi du 26 juin 1992 portant des dispositions sociales et diverses avec le principe d'égalité et de non-discrimination. Toutefois, cette disposition n'avait pas la même portée que l'article 91 de la loi du 30 décembre 1992. En outre, la question relative à la nature de la cotisation instaurée et à la compatibilité de celle-ci avec les articles 170 et 172 de la Constitution n'avait pas été posée à l'époque, de sorte que les questions suggérées actuellement par les parties requérantes ne trouvent pas de réponse dans l'arrêt n° 77/93. Le juge *a quo* rouvre donc les débats et pose les questions préjudicielles précitées.

III. *En droit*

- A -

La nature de la cotisation en cause

A.1. Les parties requérantes devant le juge *a quo* estiment que la cotisation en cause doit être considérée comme un impôt, visé par les articles 170 et 172 de la Constitution.

La circonstance que les recettes des cotisations sont destinées au statut social des indépendants n'enlève rien au fait que ces cotisations sont des impôts au sens des dispositions constitutionnelles précitées. La cotisation présente toutes les caractéristiques d'un impôt et ne peut nullement être considérée comme une cotisation de sécurité sociale. La cotisation poursuit exclusivement un objectif budgétaire et tend à couvrir les déficits publics, sans que les sociétés ne reçoivent une contrepartie individuelle et directe des autorités. Il ne peut être question d'une cotisation de sécurité sociale que s'il existe un lien quelconque avec des prestations de travail de la part de l'assujetti et qu'elle a pour but d'assurer certains risques sociaux – comme les accidents, la maladie ou la vieillesse –, ce qui n'est nullement le cas en l'espèce.

Alors qu'il avait été originellement soutenu que la cotisation unique à charge des sociétés constituait une compensation pour le fait que le phénomène des indépendants qui transfèrent leurs activités professionnelles dans une société entraîne une perte de cotisations d'indépendant, cette motivation a complètement disparu des travaux préparatoires de la loi en cause du 22 décembre 2003. L'allégation du Conseil des ministres selon laquelle il s'agit de « recettes d'affectation » ne peut dès lors pas être admise par le juge *a quo*, estiment les parties requérantes. La cotisation à charge des sociétés ne présente aucun lien réel avec la sécurité sociale et n'est rien d'autre qu'un impôt au sens des articles 170 et 172 de la Constitution.

A.2. Le Conseil des ministres soutient en ordre principal que la cotisation prévue par l'article 91 en cause a été instaurée au profit des caisses d'assurances sociales afin de financer le statut social des indépendants. Les recettes de ces cotisations ne sont donc pas affectées aux autorités mentionnées dans l'article 173 de la Constitution. En outre, les principes de l'annualité et de l'universalité de l'impôt ne s'appliquent pas à cette cotisation. Enfin, il s'agit de « recettes d'affectation » : il ressort des travaux préparatoires que la cotisation tend à financer le statut social des travailleurs indépendants. Par conséquent, la cotisation en cause doit être qualifiée de cotisation de sécurité sociale, selon le Conseil des ministres.

Etant donné que les articles 170, 172 et 173 de la Constitution ne s'appliquent pas aux cotisations de sécurité sociale, les deux premières questions préjudicielles appellent une réponse négative. Pour l'hypothèse où la Cour qualifierait cependant la cotisation en cause d'impôt, le Conseil des ministres répondra – en ordre subsidiaire – aux questions préjudicielles.

Première question préjudicielle

A.3. Les parties requérantes devant le juge *a quo* soutiennent que, conformément au principe de la légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170 et 172 de la Constitution, tous les éléments essentiels de l'impôt, tels que l'assiette ou les taux de celui-ci, doivent être établis par la loi. Etant donné que la cotisation due par les sociétés a été instaurée par l'arrêté royal du 31 juillet 2004 et que le taux de celle-ci a été fixé par le même arrêté, les articles 1er, 2 et 7 de cet arrêté royal sont contraires aux articles 170 et 172 de la Constitution.

Les dispositions de l'arrêté royal du 31 juillet 2004 qui sont attaquées devant le Conseil d'Etat ont été prises en exécution de l'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, modifié par la loi-programme du 22 décembre 2003. Cet article 91 confère au Roi le pouvoir de fixer le montant de la cotisation à charge des sociétés, d'un maximum de 868 euros. De même, le Roi est habilité à opérer une distinction « sur la base de critères qui tiennent notamment compte de la taille de la société ». Les parties requérantes devant le juge *a quo* considèrent que cette délégation de pouvoir n'est pas compatible avec les articles 170 et 172 de la Constitution et pas davantage avec les articles 10 et 11 de la Constitution, étant donné que les sociétés qui doivent payer la cotisation, à la différence d'autres justiciables, ne bénéficient pas de la protection conférée par le principe de la légalité, à savoir que l'impôt ne peut être instauré que par une assemblée délibérante démocratiquement élue.

Contrairement au Conseil des ministres, les parties requérantes devant le juge *a quo* estiment que la fixation du taux d'imposition ne peut pas être considérée comme une modalité pratique susceptible d'être confiée à une autre autorité, ni *a fortiori* que cette habilitation serait précise. Le montant réel de la cotisation n'est pas précisé. Les critères sur la base desquels ce montant sera établi ne sont pas davantage déterminés de manière claire. Selon les parties requérantes devant le juge *a quo*, il est également établi qu'un élément essentiel de la cotisation en cause, à savoir le taux d'imposition, n'a pas été fixé par le législateur, de sorte que la première question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

A.4. Se référant à la jurisprudence de la Cour, le Conseil des ministres soutient que les articles 170 et 172 de la Constitution, dans lesquels est exprimé le principe de la légalité fiscale, n'iraient pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chaque aspect d'un impôt ou d'une exemption. Une compétence conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur (arrêt n° 32/2007 du 21 février 2007). Font partie des éléments essentiels d'un impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt (arrêt n° 72/2008 du 24 avril 2008).

Le Conseil des ministres est d'avis que le législateur a prévu lui-même les éléments essentiels précités. C'est ainsi que l'article 91 en cause mentionne expressément qu'il s'agit d'une cotisation forfaitaire annuelle dont le montant maximum est fixé à 868 euros, ce qui exclut d'éventuelles exemptions et diminutions. Les articles 91 et 88 de la loi du 30 décembre 1992 désignent les contribuables, à savoir les sociétés qui sont soumises à l'impôt belge des sociétés ou à l'impôt belge des non-résidents. La délégation conférée au Roi tend seulement à fixer les montants forfaitaires exigibles, sans que le montant puisse dépasser le plafond établi par la loi, compte tenu, entre autres, de la taille de la société. Le souhait d'adapter le montant de la cotisation à « la taille de la société » - et plus précisément à son chiffre d'affaires - avait déjà été exprimé en 1992 et s'est concrétisé par l'adoption de la loi du 22 décembre 2003. Le Conseil des ministres estime dès lors que la délégation au Roi critiquée ne concerne que des mesures d'exécution d'éléments ayant déjà été fixés préalablement par le législateur lui-même.

Deuxième question préjudicielle

A.5. Les parties requérantes devant le juge *a quo* considèrent qu'étant donné que la cotisation à charge des sociétés est un impôt, le principe d'égalité en matière fiscale, consacré par l'article 172 de la Constitution, est également applicable à la disposition en cause.

Les sociétés qui sont soumises à la cotisation se trouvent dans une situation différente par rapport à la question de savoir quelle est la charge financière qu'elles peuvent supporter et donc également par rapport à la question de savoir si elles peuvent supporter une cotisation à charge des sociétés, et, dans l'affirmative, quelle cotisation elles peuvent supporter. Le fait d'imposer une telle cotisation ne pourrait être compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution que si l'on tenait compte des différences considérables qui existent entre les sociétés. La disposition en cause ne tient aucun compte de ces différences, étant donné qu'elle prévoit une cotisation forfaitaire, ce qui est précisément l'inverse d'une cotisation proportionnée à la situation concrète de l'assujetti. Dans son arrêt n° 77/93, la Cour a confirmé qu'une cotisation unique à charge des sociétés est en principe contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Les motifs qui ont conduit la Cour à toutefois rejeter le recours en annulation ne s'appliquent plus à l'heure actuelle : la cotisation à charge des sociétés n'est plus unique mais elle est due annuellement; l'argument du manque de temps ne peut plus être invoqué; le montant de la cotisation a été considérablement relevé. La répartition en deux catégories de sociétés prévue par l'arrêté royal du 31 juillet 2004 et le critère de distinction qui est utilisé à cet égard ne sont nullement de nature à faire suffisamment correspondre la hauteur de la cotisation à charge des sociétés à la situation concrète dans laquelle elles se trouvent. Les parties requérantes devant le juge *a quo* concluent qu'en disposant que la cotisation doit être forfaitaire, l'article 91, alinéa 1er, de la loi du 30 décembre 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.6. Selon le Conseil des ministres, on peut distinguer deux aspects dans la deuxième question préjudicielle : d'une part, le caractère forfaitaire de la cotisation - le Roi étant habilité à opérer une distinction entre les sociétés sur la base de critères qui tiennent compte de la taille de la société - et, d'autre part, le traitement égal de sociétés qui se distinguent les unes des autres d'une autre manière que par leur taille.

En ce qui concerne le premier aspect, le Conseil des ministres soutient – en faisant référence à l'arrêt n° 2/94 du 13 janvier 1994 – que le législateur a choisi en l'espèce un forfait adapté pour, d'une part, ne pas mettre en péril le rendement de la cotisation et, d'autre part, tenter tout de même de décrire, en simplifiant, la diversité des situations. L'instauration d'un système forfaitaire habilitant le Roi à opérer une distinction entre les sociétés en fonction de leur taille est dès lors raisonnablement justifiée.

En ce qui concerne le second aspect, le Conseil des ministres renvoie à l'arrêt n° 77/93 du 3 novembre 1993. Dans cet arrêt, la Cour n'a pas jugé la cotisation contraire au principe d'égalité et de non-discrimination, et ce dans le cas où aucun critère de distinction n'avait été prévu entre les sociétés. Dans le cas présent, c'est un système forfaitaire qui est en cause dans lequel on tient compte de la taille de la société, de sorte que le système actuel, plus que ce n'était le cas auparavant, est proportionné à l'objectif poursuivi, à savoir le financement du statut social des indépendants.

A.7. Les parties requérantes devant le juge *a quo* répliquent que la référence faite par le Conseil des ministres à l'arrêt n° 2/94 n'est pas pertinente étant donné, d'une part, que l'objet de ce litige est tout à fait différent de celui dans la présente affaire et, d'autre part, qu'il n'était pas question dans cet arrêt d'une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Elles font observer qu'un système forfaitaire d'imposition n'est pas automatiquement acceptable, comme il ressort de l'arrêt n° 77/93 dans lequel la Cour considère que la notion de forfait, telle qu'elle apparaît dans la disposition attaquée, se situe à l'opposé de celle de proportion.

Troisième question préjudicielle

A.8. Pour le cas où la Cour ne qualifierait pas la cotisation d'impôt, mais de cotisation de sécurité sociale, les parties requérantes devant le juge *a quo* soutiennent que la disposition en cause viole les articles 10 et 11 de la Constitution. En effet, des personnes qui n'ont aucun lien avec la sécurité sociale, qui ne sont pas des assurés sociaux et qui n'ont droit à aucune prestation de sécurité sociale sont soumises à l'obligation de payer des cotisations de sécurité sociale. Ainsi, les sociétés concernées sont discriminées par rapport à d'autres assujettis.

A.9. Selon le Conseil des ministres, la troisième question préjudicielle doit être comprise en ce sens qu'elle compare la catégorie des assurés sociaux à celle des non-assurés sociaux, auxquels la même obligation de cotisation serait imposée. Par conséquent, il y a lieu d'examiner si le principe d'égalité et de non-discrimination est violé dans la mesure où des sociétés qui doivent acquitter la cotisation critiquée ne peuvent pas bénéficier d'allocations de sécurité sociale, malgré le paiement de cette cotisation. A cet égard, le Conseil des ministres observe que les deux catégories précitées ne sont pas soumises à un système identique : les sociétés qui sont visées dans la disposition en cause doivent payer une cotisation forfaitaire, ce qui n'est pas le cas d'autres assujettis qui peuvent bénéficier d'allocations de sécurité sociale. Du reste, les assurés sociaux qui sont des assujettis et des bénéficiaires d'allocations ne sauraient être comparés de manière pertinente à des non-assurés sociaux, compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur, à savoir le financement du statut social des indépendants. Dans son arrêt n° 77/93, la Cour n'a pas trouvé discriminatoire l'instauration d'une telle cotisation à charge des sociétés.

A.10. Les parties requérantes devant le juge *a quo* répliquent que, comme elles l'ont exposé antérieurement, les motifs sur la base desquels la Cour a rejeté le recours dans son arrêt n° 77/93 ne peuvent plus être invoqués actuellement. Toutes les sociétés sont soumises à la cotisation critiquée, sans qu'aucune distinction ne soit faite selon qu'elles « abritent » ou non une activité indépendante, de sorte que la mesure en cause n'est pas proportionnée. Par conséquent, les parties requérantes devant le juge *a quo* considèrent que dans l'hypothèse où la cotisation critiquée serait qualifiée de cotisation de sécurité sociale, la disposition en cause discrimine les sociétés concernées par rapport à d'autres assujettis.

- B -

Quant aux dispositions en cause et à leur contexte

B.1. Les questions préjudicielles portent sur la compatibilité, avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, de l'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, tel qu'il a été modifié par l'article 279 de la loi-programme du 22 décembre 2003, qui dispose :

« 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 notamment compte de la taille de la société ».

B.2.1. La cotisation en cause à charge des sociétés au profit du régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants a été instaurée à l'origine comme cotisation forfaitaire unique de 7 000 francs par l'article 78 de la loi du 26 juin 1992 portant des dispositions sociales et diverses.

Un recours en annulation a été introduit contre ces dispositions. Dans son arrêt n° 77/93 du 3 novembre 1993, portant rejet de ce recours, la Cour a jugé :

« B.3.2. L'instauration, par les dispositions attaquées, d'une cotisation forfaitaire à charge des sociétés peut se justifier par la considération que, si les personnes exerçaient en qualité de travailleur indépendant l'activité qu'elles exercent en société, elles seraient tenues au paiement des cotisations sociales dues en vertu du statut social des travailleurs indépendants; le législateur a d'ailleurs pris en compte la circonstance que la diminution de la base de ces cotisations résultait précisément du fait que de nombreux indépendants s'étaient soustraits aux charges pesant sur les personnes physiques en fondant une société ou en recourant au procédé dit de la ' société unipersonnelle ' (déclaration du ministre des petites et moyennes entreprises et de l'agriculture en commission du Sénat, *Doc. parl.*, Sénat, rapport, S.E. 1991-1992, n° 315/4, p. 11; dans le même sens, pp. 6 et 10; exposé des motifs, n° 315/1, p. 28; Chambre, rapport, S.E. 1991-1992, n° 480/7, pp. 9 et 12).

B.3.3. Il appartient au législateur, en présence d'un important déficit du ' statut social ' des indépendants (Sénat, n° 315/4, précité, p. 4), d'apprécier dans quelle mesure il est opportun, plutôt que d'augmenter les cotisations sociales des indépendants (*idem*, p. 14) ou de modifier le statut fiscal des sociétés (Chambre, n° 480/7, précité, p. 9), d'imposer à celles-ci l'obligation de

contribuer au financement du régime de sécurité sociale des indépendants lorsque l'équilibre financier de celle-ci est menacé par la transformation, rendue possible par une législation distincte, d'activités professionnelles indépendantes en activités sociétaires ou réputées telles. Ce faisant, le législateur ne peut cependant méconnaître la portée des articles 6 et *6bis* de la Constitution en recourant à un moyen disproportionné au but visé.

B.3.4. La notion de forfait, telle qu'elle apparaît dans la disposition attaquée, se situe à l'opposé de celle de proportion. L'on peut cependant admettre qu'en matière sociale notamment, des considérations d'efficacité et de coût empêchent le législateur de tenir compte de l'extrême diversité de situation des sociétés, d'autant que l'élaboration et la mise en oeuvre de mesures affinées eussent été de nature, sinon à mettre en cause la réalisation de l'objectif, du moins à la retarder (Sénat, n° 315/4, précité, p. 17). Compte tenu de la petite taille ou de la situation difficile de bon nombre de sociétés, une simplification aussi radicale n'aurait pu être admise pour l'instauration d'une cotisation d'un montant sensiblement plus élevé ».

B.2.2. La loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses (*Moniteur belge*, 9 janvier 1993) a remplacé la cotisation unique par une cotisation annuelle.

Il est exposé ce qui suit dans les travaux préparatoires :

« Pour l'année 1992, une cotisation forfaitaire a été mise à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants. Cette mesure a été prise en raison de l'importance croissante du nombre de sociétés ainsi qu'en raison de la situation financière précaire dans laquelle se trouvait le statut social des travailleurs indépendants.

Vu que les tendances esquissées ci-dessus se confirment et en vue d'obtenir un équilibre financier durable dudit statut, cette cotisation est maintenue » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 526-1, p. 27).

B.2.3. L'article 91 de la loi précitée du 30 décembre 1992 a été remplacé par l'article 279 de la loi-programme du 22 décembre 2003. C'est dans cette rédaction, citée en B.1, que l'article 91 précité est soumis au contrôle de la Cour.

La nouvelle rédaction de l'article 91 est la conséquence de l'adoption d'un amendement, justifié comme suit :

« Par la loi du 30 décembre 1992 a été introduite, à la suite de la cotisation unique, une cotisation annuelle à charge des sociétés destinée au statut social des travailleurs indépendants.

Cette cotisation annuelle a été fixée au départ à 7.000 BEF pour ensuite, par arrêté royal du 18 novembre 1996, être portée à 12.500 BEF (converti en 310 euros conformément à l'arrêté royal du 20 juillet 2000). Par suite de l'indexation, la cotisation s'élève pour l'année 2003 à 335 euros.

Par le présent amendement, la compétence pour fixer la cotisation annuelle à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants, est confiée au Roi. Dorénavant, différentes cotisations annuelles pourront être fixées, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, en fonction notamment de la taille de société. Le Roi peut ainsi fixer des critères qui opèrent une distinction entre divers types de sociétés, en fonction de leur taille. Suivant le type de société auquel on appartient, ce sera l'une ou l'autre cotisation qui sera due » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/018, p. 11).

Il ressort des travaux préparatoires que le ministre compétent a marqué son accord sur l'amendement. Le ministre a répondu comme suit à une question d'un parlementaire :

« [...] le forfait sera fixé en fonction de la taille de l'entreprise. Les critères concrets ne sont pas encore fixés. Au début de la Table ronde, des problèmes se sont posés. Aussi une concertation a-t-elle été organisée préalablement. Lors de la première réunion, il s'est avéré qu'un des problèmes du secteur des classes moyennes concernait les cotisations. C'est pourquoi il a été proposé de moduler ces cotisations. Les décisions du conclave gouvernemental seront exécutées. Les petites sociétés acquitteront des cotisations moins élevées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/031, pp. 15-16).

B.2.4. Le juge *a quo* pose les questions préjudicielles précitées dans le cadre d'un recours en annulation des articles 1er, 2 et 7 de l'arrêté royal du 31 juillet 2004 « modifiant 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 » (*Moniteur belge*, 13 août 2004).

Ces articles disposent :

« Article 1er. Dans 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 forfaitaire à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants, un article *2bis* est inséré, rédigé comme suit :

‘ Art. 2bis. La cotisation annuelle forfaitaire visée à l'article 91 de la loi est fixée à 347,50 EUR pour l'année 2004 ’.

Art. 2. Dans le même arrêté, un article 2ter est inséré, rédigé comme suit :

‘ Art. 2ter. Par dérogation à l'article 2bis, la cotisation annuelle forfaitaire visée à l'article 91 de la loi est fixée à 840 EUR pour les sociétés pour lesquelles il s'avère, sur la base de données fournies par la Centrale des bilans de la Banque Nationale de Belgique, que le total du bilan de l'avant-dernier exercice comptable clôturé excède 520.000 EUR.

Le total du bilan visé à l'alinéa 1er est la valeur comptable totale de l'actif tel qu'il apparaît au schéma du bilan qui est déterminé par arrêté royal en vertu de l'article 92, § 1er, du Code des sociétés ’. »

« Art. 7. Les articles 1er et 2 produisent leurs effets le 1er janvier 2004 ».

Quant à la nature de la cotisation en cause

B.3.1. Le juge *a quo* pose trois questions préjudicielles au sujet de l'article 91 de la loi du 30 décembre 1992. Les deux premières questions partent du point de vue – partagé par les parties requérantes dans le litige *a quo* – que la cotisation en cause serait un impôt. La troisième question part du point de vue – partagé par le Conseil des ministres – qu'elle serait une cotisation de sécurité sociale.

La Cour doit donc d'abord examiner si la cotisation en cause doit être considérée comme un impôt ou comme une cotisation de sécurité sociale. Ce n'est que dans le premier cas que peut être invoquée l'éventuelle violation des articles 170 et 172 de la Constitution évoquée dans les deux premières questions préjudicielles.

B.3.2. Les articles 170, 172 et 173 de la Constitution contiennent le principe de légalité en matière d'impôts et de rétributions. Ils ne sont pas applicables aux cotisations à la sécurité sociale. Bien que les impôts et les cotisations de sécurité sociale puissent avoir des caractéristiques communes, du fait de leur caractère obligatoire, ils diffèrent toutefois fondamentalement : les impôts servent à couvrir les dépenses générales d'intérêt public, tandis que les cotisations de sécurité sociale sont exclusivement affectées au financement de régimes d'allocations de remplacement ou de complément des revenus du travail.

La cotisation en cause est un impôt au sens des articles 170 et 172 de la Constitution : cette cotisation est un prélèvement imposé d'autorité par l'Etat et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément.

Contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, ce constat n'est pas remis en cause par le fait que le produit de cette cotisation est destiné au financement du régime de la sécurité sociale des travailleurs indépendants, ni par le fait que le principe de l'annualité n'est pas applicable à cette cotisation. Le principe de l'annualité des impôts implique seulement que le pouvoir exécutif ne peut procéder à la perception des impositions réglées par ou en vertu d'une loi qu'après y avoir été habilité par le pouvoir législatif, dans une loi budgétaire ou une loi de finance. En raison de l'annualité du budget des voies et moyens, cette habilitation ne vaut que pour un an et doit être renouvelée chaque année. L'article 171 de la Constitution n'empêche toutefois nullement que les lois fiscales soient instaurées pour une durée supérieure à un an, voire même pour une durée illimitée.

B.3.3. Le paiement de la cotisation en cause ne fait pas naître de droits complémentaires sur le plan de la sécurité sociale, de sorte qu'un lien direct avec la sécurité sociale des personnes redevables fait défaut. Il s'ensuit que la cotisation en cause ne peut être considérée comme une cotisation à la sécurité sociale.

B.3.4. Dès lors que la cotisation en cause est un impôt, la troisième question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

Quant à la première question préjudicielle

B.4.1. La première question préjudicielle concerne la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 170 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elles habilent le Roi à fixer le montant de la cotisation due par les sociétés.

B.4.2. Il se déduit des articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

B.4.3. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur.

B.4.4. Le montant à payer par le contribuable constitue un élément essentiel d'un impôt. Le principe de la légalité en matière fiscale garanti par les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution exige par conséquent que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être déterminé quel montant est dû par le contribuable.

B.4.5. En vertu des dispositions en cause, les sociétés sont redevables d'une cotisation forfaitaire annuelle qui doit être considérée comme un impôt et le Roi est habilité à fixer cette cotisation, étant entendu qu'elle ne peut être supérieure à 868 euros.

Les dispositions en cause reviennent à habiliter le Roi à fixer *in concreto* un élément essentiel de l'impôt, à savoir le taux d'imposition. Toutefois, le législateur a inscrit dans la loi non seulement le principe de l'imposition forfaitaire, mais également le montant maximum de cet impôt. Le législateur a uniquement entendu laisser au Roi le soin de fixer le tarif, sur la base de critères qui tiennent compte de la taille de la société.

Toutefois, il se déduit du mot « notamment » figurant à l'article 91, alinéa 2, deuxième phrase, en cause, que le Roi pourrait prendre en considération d'autres critères que la taille de la société.

B.4.6. En conséquence, la disposition en cause n'est pas compatible avec le principe de légalité inscrit à l'article 170, § 1er, de la Constitution, mais uniquement en ce qu'elle contient le mot « notamment ».

Dans cette mesure, la première question préjudicielle appelle une réponse positive.

Quant à la deuxième question préjudicielle

B.5.1. La deuxième question préjudicielle concerne la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'elles prévoient une cotisation qui doit avoir un caractère forfaitaire et en ce qu'elles permettent au Roi d'établir une distinction sur la base de critères qui tiennent compte de la taille de la société, ce qui implique que les sociétés qui se différencient d'une autre manière que par leur taille sont néanmoins traitées de manière identique.

B.5.2. En vertu des dispositions en cause, les sociétés sont redevables « d'une cotisation annuelle forfaitaire » et le Roi est habilité à fixer l'imposition due, avec un maximum de 868 euros, le Roi pouvant opérer une distinction sur la base des critères qui tiennent compte de la taille de la société.

B.5.3. Dans son arrêt n° 77/93 du 3 novembre 1993, la Cour a jugé, en ce qui concerne la compatibilité de l'article 78 de la loi du 26 juin 1992 avec le principe d'égalité et de non-discrimination, qu'il appartient au législateur, en présence d'un important déficit du « statut social » des indépendants, d'apprécier dans quelle mesure il est opportun, plutôt que d'augmenter les cotisations sociales des indépendants ou de modifier le statut fiscal des sociétés, d'imposer à celles-ci l'obligation de contribuer au financement du régime de sécurité sociale des indépendants lorsque l'équilibre financier de celui-ci est menacé par la

transformation d'activités professionnelles indépendantes en activités sociétaires ou réputées telles.

Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 1992 que ces tendances se confirment, de sorte que pour assurer l'équilibre financier durable du régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants, la cotisation forfaitaire s'est vu conférer un caractère permanent et est désormais due annuellement.

Il ressort des travaux préparatoires de l'article 279 de la loi-programme du 22 décembre 2003 que, par suite des dispositions en cause, le Roi peut désormais fixer des cotisations différentes, destinées au régime de sécurité sociale des travailleurs indépendants, en fonction de la taille de la société. Il peut ainsi fixer des critères qui opèrent une distinction entre divers types de sociétés, la taille des sociétés étant prise en compte. Ces cotisations étant modulées, les sociétés plus petites paieront des cotisations moindres.

B.5.4. Dans l'arrêt n° 77/93 précité, la Cour a souligné que la notion de forfait se situe à l'opposé de celle de proportion, mais qu'il peut être admis que des considérations d'efficacité et de coût empêchent le législateur de tenir compte de l'extrême diversité de situation des sociétés.

Comme les dispositions au sujet desquelles la Cour a statué dans l'arrêt n° 77/93 précité, les dispositions actuellement en cause prévoient une cotisation forfaitaire, étant entendu, toutefois, que le législateur a maintenant lui-même indiqué un critère de distinction – la taille de la société – sur la base duquel le Roi peut moduler la cotisation due, sans qu'elle puisse excéder 868 euros.

Compte tenu de ce qu'un forfait vise, par hypothèse, des situations qui se prêtent mal à un règlement par la voie de dispositions générales constituant l'objet d'une loi et que les dispositions en cause prévoient un critère de distinction et un montant maximum qui ne peuvent être réputés déraisonnables, le législateur pouvait, dans une matière où domine la

diversité des situations, attribuer au Roi, sans violer le principe d'égalité et de non-discrimination, le pouvoir de fixer, dans les limites précitées, les cotisations dues *in concreto* par les sociétés.

N'y change rien, le fait que les sociétés qui se différencient entre elles d'une autre manière que par leur taille, soient traitées de manière identique. En effet, dès lors que le critère de la taille de la société n'est pas déraisonnable pour faire fixer sur cette base par le Roi le montant de la cotisation, il ne saurait être reproché au législateur de ne pas avoir prévu aussi d'autres critères.

B.5.5. Pour le surplus, il appartient au juge compétent de vérifier si le Roi a mis en œuvre l'habilitation susdite dans le respect du principe d'égalité et de non-discrimination.

B.5.6. La deuxième question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 91 de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, tel qu'il a été modifié par l'article 279 de la loi-programme du 22 décembre 2003, viole l'article 170 de la Constitution, mais uniquement dans la mesure où il contient le mot « notamment ».

- La même disposition ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 16 décembre 2010.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt