



Pacte international relatif aux droits civils et politiques

Distr. restreinte*
1^{er} novembre 2010
Français
Original: anglais

Comité des droits de l'homme

Centième session

11-29 octobre 2010

Constatations

Communication n° 1783/2008

<i>Présentée par:</i>	Fernando Machado Bartolomeu (représenté par Rui Ottolini Castelo-Branco et Maria João Castelo-Branco)
<i>Au nom de:</i>	L'auteur
<i>État partie:</i>	Portugal
<i>Date de la communication:</i>	24 mars 2008 (date de la lettre initiale)
<i>Références:</i>	Décision du Rapporteur spécial en application de l'article 97 du Règlement intérieur, communiquée à l'État partie le 28 avril 2008 (non publiée sous forme de document)
<i>Date de la présente décision:</i>	19 octobre 2010
<i>Objet:</i>	Loi fiscale discriminatoire à l'égard des croupiers de casino
<i>Questions de procédure:</i>	Néant
<i>Questions de fond:</i>	Égalité devant la loi; interdiction de la discrimination
<i>Articles du Pacte:</i>	2 (par. 1 et 2) et 26
<i>Article du Protocole facultatif:</i>	Néant

Le 19 octobre 2010, le Comité des droits de l'homme a adopté le texte ci-après en tant que constatations au titre du paragraphe 4 de l'article 5 du Protocole facultatif concernant la communication n° 1783/2008.

[Annexe]

* Constatations rendues publiques sur décision du Comité des droits de l'homme.

Annexe

Constataions du Comité des droits de l'homme au titre du paragraphe 4 de l'article 5 du Protocole facultatif se rapportant au Pacte international relatif aux droits civils et politiques (centième session)

concernant la

Communication n° 1783/2008**

Présentée par: Fernando Machado Bartolomeu (représenté par Rui Ottolini Castelo-Branco et Maria João Castelo-Branco)

Au nom de: L'auteur

État partie: Portugal

Date de la communication: 24 mars 2008 (date de la lettre initiale)

Le Comité des droits de l'homme, institué en vertu de l'article 28 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques,

Réuni le 19 octobre 2010,

Ayant achevé l'examen de la communication n° 1783/2008 présentée au nom de M. Fernando Machado Bartolomeu en vertu du Protocole facultatif se rapportant au Pacte international relatif aux droits civils et politiques,

Ayant tenu compte de toutes les informations écrites qui lui ont été communiquées par l'auteur et l'État partie,

Adopte ce qui suit:

Constataions au titre du paragraphe 4 de l'article 5 du Protocole facultatif

1. L'auteur de la communication est M. Fernando Machado Bartolomeu, né le 21 décembre 1953, de nationalité portugaise, qui vit à São Domingos de Rana (Portugal). Il se déclare victime d'une violation par le Portugal de l'article 26 du Pacte, lu conjointement avec les paragraphes 1 et 2 de l'article 2. Il est représenté par Rui Ottolini Castelo-Branco et Maria João Castelo-Branco. Le Protocole facultatif est entré en vigueur pour l'État partie le 3 août 1983.

** Les membres du Comité dont le nom suit ont participé à l'examen de la communication: M. Abdelfattah Amor, M. Prafullachandra Natwarlal Bhagwati, M. Lazhari Bouzid, M^{me} Christine Chanet, M. Mahjoub El Haiba, M. Yuji Iwasawa, M^{me} Helen Keller, M. Rajsoomer Lallah, M^{me} Zonke Zanele Majodina, M. Michael O'Flaherty, M. Rafael Rivas Posada, Sir Nigel Rodley, M. Fabian Omar Salvioli et M. Krister Thelin.

Rappel des faits présentés par l'auteur

2.1 M. Bartolomeu est croupier dans un casino au Portugal. Il a refusé de déclarer les revenus provenant des pourboires reçus de ses clients (joueurs de casino) pendant les années fiscales 1999 et 2000. Il considérait en effet que ces sommes avaient été versées par pure générosité, et qu'elles étaient donc assimilables à des dons à but social. Elles ne pouvaient constituer une rémunération à proprement parler et par conséquent n'étaient pas imposables.

2.2 L'article 2, paragraphes 1 et 3 h), du Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques prévoit que les revenus du travail comprennent toute somme versée ou mise à disposition par l'employeur au titre du contrat de travail ou de tout acte juridique équivalent. Les gratifications reçues pour prestation de service qui ne sont pas accordées par l'employeur doivent être considérées comme faisant partie des revenus du travail. Dans son arrêt n° 497/97 du 7 juillet 1997, le Tribunal constitutionnel a déclaré cet article inconstitutionnel. Cependant, la loi budgétaire pour 1999, loi n° 87-B/98 du 31 décembre 1998, vient contredire cet arrêt en disposant en son article 29 que les sommes versées par les joueurs, en fonction de leurs gains, au personnel de la caisse d'un casino sont considérées comme des gratifications reçues pour prestation de service.

2.3 L'auteur considère que cela conduit à une discrimination à l'égard des croupiers, et qu'il y a violation des principes de légalité, d'égalité et de justice fiscales. Il affirme également qu'une telle pratique porte atteinte à son droit à la vie familiale¹. Seuls ces professionnels sont taxés sur leurs pourboires alors que les serveurs travaillant dans les mêmes casinos et qui reçoivent généralement, eux aussi, des pourboires de clients ne sont pas imposés. Le caractère discriminatoire d'une telle différence de traitement a d'ailleurs été reconnu par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE)². Dans un avis rendu par le Centre des études financières, l'administration fiscale elle-même a considéré que la disposition en question était contraire aux principes d'égalité et de justice. Cette conclusion n'a en revanche pas été suivie par les juridictions saisies (cf. *infra*).

2.4 L'auteur note en outre que les prestations d'assurance maladie ou chômage ne sont pas calculées en fonction de la totalité de ses revenus, mais uniquement sur la base du salaire directement versé par l'employeur. Il fait valoir qu'il doit cependant déduire 12 % de ses pourboires mensuels pour un fonds spécial de sécurité sociale, mais que cette cotisation ne lui apporte aucun bénéfice, et en tout cas pas une plus grande assistance en cas de maladie ou de chômage. À ce titre, les pourboires ne sont pas considérés comme des revenus du travail. En outre, d'après l'auteur, l'incapacité de l'État à vérifier le montant des pourboires reçus par d'autres catégories professionnelles, contrôle plus aisé pour ce qui concerne les croupiers, ne devrait pas lui porter préjudice. S'il est impossible de vérifier le montant des autres pourboires et que cela crée une inégalité entre les professions, l'État doit tout simplement s'abstenir de prélever un tel impôt.

2.5 L'auteur a saisi le tribunal administratif et fiscal de Sintra, qui l'a débouté le 7 juillet 2006, considérant que le fait d'imposer les croupiers n'était pas contraire au principe constitutionnel d'égalité. Un recours contre cette décision a été rejeté le 12 juin 2007 par le tribunal administratif central du Sud, qui a repris l'argumentation du tribunal de première

¹ Aucun détail supplémentaire n'est fourni à ce sujet, et aucune disposition du Pacte n'est invoquée à cet égard.

² L'auteur cite notamment un arrêt de la CJCE du 23 novembre 2000, qui considère le pourboire comme une somme que le client est disposé à payer de manière spontanée pour la prestation d'un ou plusieurs croupiers et qui ne peut être incluse dans le revenu imposable puisqu'elle peut être comparée à l'argent donné à un musicien jouant dans la rue.

instance. Enfin, le 29 octobre 2007, le Tribunal constitutionnel a rejeté l'idée que les dispositions en question étaient inconstitutionnelles.

Teneur de la plainte

3. L'auteur considère que l'État partie a violé le droit à l'égalité devant la loi garanti par l'article 26 du Pacte, lu conjointement avec l'article 2, paragraphes 1 et 2. Il affirme que l'adoption de la loi n° 87-B/98 a modifié la portée de l'arrêt n° 497/97 du Tribunal constitutionnel, désavantageant de ce fait les croupiers par rapport aux autres professions. Cette situation est contraire au principe de l'égalité fiscale. En outre, alors que les croupiers versent une cotisation supplémentaire de 12 % du montant de leurs pourboires pour alimenter le fonds spécial de sécurité sociale, ils ne reçoivent aucune assistance supplémentaire en cas de maladie ou de chômage.

Observations de l'État partie

4.1 Dans ses observations du 21 octobre 2008, l'État partie conteste le bien-fondé de la communication présentée par l'auteur. Il revient sur l'historique législatif de l'imposition des pourboires des croupiers et souligne que la version originale du Code sur l'impôt professionnel (CIP) ne contenait aucune disposition relative à l'imposition des pourboires. C'est pourquoi l'administration fiscale a cherché, sur la base de la définition légale des revenus du travail, à inclure dans le revenu soumis à l'impôt les pourboires versés par des tiers aux employés de casino. Cette tentative a suscité de vives oppositions de la part des croupiers. Pour clarifier la situation, le décret-loi n° 138/78 du 12 juin 1978 a été modifié pour y inclure le paragraphe 2 de l'article premier du CIP, selon lequel les sommes reçues à titre de gratification ou de pourboire par les employés dans le cadre de leur activité seraient désormais considérées comme faisant partie des revenus du travail, y compris lorsque ces sommes n'étaient pas versées par l'employeur. Cette disposition a été déclarée inconstitutionnelle parce qu'elle n'avait pas de base légale (le décret a été adopté par le Gouvernement mais n'a pas été validé par le Parlement).

4.2 Le législateur a de nouveau tenté d'introduire cette disposition au moyen du décret-loi n° 297/79, en application de l'article 18 de la loi n° 21-A/79, qui disposait que les règles relatives au calcul de l'impôt sur le revenu devaient être revues de manière à inclure tous les revenus du travail ou ayant un rapport avec le travail. L'expression «pourboires et gratifications» n'était plus employée: la nouvelle législation se référait simplement aux «sommes reçues par les employés dans le cadre de leur activité, y compris celles qui n'étaient pas versées par l'employeur». Ce nouveau texte a également été déclaré inconstitutionnel parce qu'il n'avait pas été signé par le Premier Ministre en fonctions à la date de la promulgation. Le décret-loi n° 183-D/80 a rétabli la disposition, la substance du texte ayant été dûment adoptée. Cependant, en 1982, le législateur a décidé de révoquer le décret-loi et n'a réintroduit la formule concernant les pourboires et gratifications qu'en 1988. La nouvelle disposition du CIP prévoyait que la moitié des sommes, quelque soit leur nature, reçues par les employés dans le cadre de leur activité serait imposable même lorsque ces sommes n'étaient pas versées par l'employeur.

4.3 Lors du passage du système des deux Codes (Code de l'impôt professionnel et Code de l'impôt complémentaire) au système, plus moderne et plus proche de ceux de la Communauté européenne, du Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, la loi du 17 septembre 1988 (loi n° 106/88) a prévu dans son article 4, paragraphe 2, alinéa *a*, que «toute rémunération liée au travail pour le compte d'autrui, accompli tant par les fonctionnaires de l'État que par les employés d'autres entités de droit public au titre d'un contrat de travail ou d'un autre contrat équivalant sur le plan juridique à un contrat de travail» serait considérée comme faisant partie des revenus du travail. L'article 2 du Code, qui traite de la base d'imposition des revenus de la catégorie A, précise à l'alinéa *h* de son

paragraphe 3 que «[...] les gratifications reçues pour la prestation de service font partie des revenus du travail même lorsqu'elles ne sont pas versées par l'employeur».

4.4 La constitutionnalité de cette disposition a été mise en doute par le Médiateur qui s'est adressé au Tribunal constitutionnel à ce sujet. Répondant à la question de savoir si une gratification constituait un don pouvant être exonéré de l'impôt sur les revenus du travail, le Tribunal constitutionnel a déclaré que la disposition était constitutionnelle. Il a considéré que la spécificité de la profession de croupier donnait lieu à un régime particulier qui ne pouvait être considéré comme inconstitutionnel. Il s'agissait d'un cadre spécial dans lequel la rémunération était structurée différemment. Depuis cet arrêt du Tribunal constitutionnel n° 497/97 du 9 juillet 1997, le législateur et l'administration publique sont favorables à l'imposition des pourboires. Dans la loi n° 87-B/98 du 31 décembre 1998, contenant le budget de l'État pour 1999, l'article 29, paragraphe 5, dispose que l'article 8 du Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques doit faire expressément référence aux revenus des croupiers de casino qui ne proviendraient pas de l'employeur. C'est contre cette disposition que les croupiers s'insurgent, puisqu'ils la considèrent comme un élément nouveau dans la mesure où leur profession est directement nommée.

4.5 Avant de se prononcer sur le bien-fondé des allégations de l'auteur, l'État partie se penche sur la législation régissant les revenus des croupiers, et plus particulièrement les gratifications. Les casinos sont des entités privées soumises à un régime fiscal solide. Ils sont inspectés par l'Inspection générale du jeu (IGJ). Le décret réglementaire n° 82/85 du 28 août 1985 régit le système de distribution des gratifications reçues par les employés des salles de jeu. Ces gratifications ne sont pas concédées à tel ou tel croupier qui aurait gagné la sympathie du joueur. Elles sont déposées dans une caisse réservée à cet effet et distribuées tous les quinze jours aux croupiers en fonction de la catégorie à laquelle ils appartiennent (les croupiers de rang plus élevé reçoivent davantage). Depuis la publication du décret n° 24/89 du 15 mars 1989, une Commission de distribution des gratifications (CDG) a été instaurée, ce qui montre l'importance des sommes en jeu et le caractère sensible de la question. Il s'agit d'assurer un partage équitable, légal et transparent de ces gratifications. L'État partie précise que le système de sécurité sociale bénéficie également de ces gratifications. Les lois s'y rapportant les considèrent comme faisant partie des revenus du travail.

4.6 L'État partie insiste sur le fait que les gratifications sont des revenus qui trouvent leur origine dans la relation de travail, contrairement à ce qu'affirme l'auteur qui les considère comme des dons échappant à l'impôt. Les pourboires reçus par les croupiers sont liés à leur contrat de travail. Ce ne sont pas des revenus qui leur reviennent personnellement et ils sont donc soumis à des prélèvements sociaux. L'État partie cite une étude réalisée par des juristes qui considère que l'adoption d'une vision globale des revenus, comprenant également les pourboires, est non seulement conforme aux pratiques sociales mais est aussi une conséquence naturelle du principe de la capacité contributive. L'État partie note que les revenus du travail comprennent plusieurs éléments, dont la rémunération de base, les primes d'ancienneté, des gratifications diverses comme les allocations pour les vacances et à Noël, et des compléments comme les paiements effectués pour un travail spécial, des heures supplémentaires, du travail de nuit ou des horaires tournants. Ce revenu complexe est pris en compte de différentes manières pour calculer différentes prestations, et toutes sont légitimes. Par exemple, seule la rémunération de base et les primes d'ancienneté sont prises en compte pour déterminer le montant de l'indemnité de licenciement; pour les accidents du travail, seuls comptent les émoluments mensuels réguliers. Rien n'empêche d'imposer les pourboires qui sont des gratifications liées au travail effectué.

4.7 L'État partie note que l'auteur invoque la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), qui indique que le fait de jouer de la musique sur la voie publique donne lieu à des versements d'argent spontanés d'un montant non déterminé.

Dans une des affaires en question, il avait été établi qu'aucun lien juridique n'existait entre le prestataire et le bénéficiaire. Dès lors, il n'y avait pas lieu d'imposer les revenus des musiciens de rue, très variables et composés uniquement de ces gratifications. L'État partie est en accord avec cette jurisprudence mais considère que l'auteur l'invoque à tort puisqu'elle n'a pas de lien avec la présente affaire.

4.8 L'État partie s'appuie sur la jurisprudence du Tribunal constitutionnel, qui a analysé le principe d'égalité sous trois angles. Tout d'abord, l'égalité formelle suppose que tous les citoyens sont égaux devant la loi fiscale, ce qui signifie que tous les contribuables qui se trouvent dans la même situation au regard de la loi fiscale doivent être assujettis à un régime fiscal identique. Ensuite, l'égalité substantielle suppose que la loi garantisse que tous les citoyens ayant un même revenu supportent la même charge fiscale, contribuant ainsi de manière égale aux dépenses publiques. Enfin, l'égalité par le système fiscal vise, outre la satisfaction des besoins financiers de l'État et d'autres entités publiques, une répartition équitable des revenus et de la richesse, l'impôt sur le revenu ayant également comme objectif la diminution des inégalités entre citoyens. Par conséquent, si les croupiers reçoivent des sommes considérables sous la forme de gratifications, celles-ci ne sont pas des dons mais des avantages conformes aux usages sociaux, et il n'y a pas de raison d'exonérer les croupiers d'impôts sur ces gratifications si l'on n'allège pas aussi les charges fiscales des autres personnes qui travaillent.

4.9 L'État partie note que d'après le Comité des droits de l'homme, toute différenciation ne constitue pas une discrimination, si elle est fondée sur des critères raisonnables et objectifs et si le but visé est légitime au regard du Pacte. Les critères retenus par les tribunaux portugais sont donc pleinement conformes à ceux établis par le Comité. Pour toutes ces raisons, l'État partie considère qu'il s'agit ici de revenus du travail qui sont légitimement imposés et qu'aucune disposition du droit international, y compris de l'article 26 du Pacte, n'a été violée.

Commentaires de l'auteur sur les observations de l'État partie

5. Dans ses commentaires datés du 25 novembre 2008, l'auteur reprend les arguments avancés dans la lettre initiale. Il demande au Comité de conclure à une violation des articles 26 et 2 du Pacte, lus conjointement, de demander à l'État partie d'abroger les paragraphes 1 et 3 h) de l'article 2 du Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de lui verser 50 000 euros de dommages-intérêts.

Observations complémentaires de l'État partie

6. Le 2 juin 2009, l'État partie réaffirme que toute différenciation fondée sur des critères raisonnables et objectifs ne constitue pas une discrimination interdite au sens de l'article 26 du Pacte. Il réaffirme en outre que l'évolution de la législation qui a abouti à l'imposition des croupiers est légitime, tant au regard du droit interne que du droit international. L'État partie maintient également que cette imposition n'est pas arbitraire, vu que les gratifications en question sont régies par un cadre législatif strict, qu'elles ne sont pas attribuées à titre personnel et qu'elles sont considérées comme faisant partie des revenus du travail. En conséquence, l'État partie réaffirme que l'imposition des croupiers de casino ne porte pas atteinte au principe de l'égalité et qu'elle ne saurait être considérée comme une violation de l'article 26 du Pacte.

Délibérations du Comité

Examen de la recevabilité

7.1 Avant d'examiner toute plainte soumise dans une communication, le Comité des droits de l'homme doit, conformément à l'article 93 de son règlement intérieur, déterminer si la communication est recevable en vertu du Protocole facultatif se rapportant au Pacte.

7.2 Le Comité s'est assuré, comme il est tenu de le faire conformément au paragraphe 2 a) de l'article 5 du Protocole facultatif, que la même question n'était pas déjà en cours d'examen devant une autre instance internationale d'enquête ou de règlement.

7.3 En l'absence d'objections de l'État partie concernant la recevabilité de la communication ou de raisons suggérant que la communication serait irrecevable en tout ou partie, le Comité déclare les allégations au titre de l'article 26 du Pacte, aux termes duquel toutes les personnes sont égales devant la loi, recevables.

Examen au fond

8.1 Conformément au paragraphe 1 de l'article 5 du Protocole facultatif, le Comité des droits de l'homme a examiné la présente communication en tenant compte de toutes les informations qui lui ont été communiquées par les parties.

8.2 Le Comité note les arguments de l'auteur qui affirme subir une discrimination par rapport à d'autres professions puisque les croupiers seraient les seuls à payer des impôts sur leurs pourboires; que ces pourboires ne sont que le fruit de la générosité des clients et qu'ils peuvent dès lors être assimilables à des dons à but social; que ces pourboires ne peuvent être considérés comme une rémunération à proprement parler et ne peuvent donc être imposables. Le Comité note que d'après l'auteur, en cas de chômage ou de maladie, les croupiers ne perçoivent pas de prestations supplémentaires en contrepartie de l'impôt auquel ils sont soumis.

8.3 Le Comité prend note également des arguments de l'État partie qui indique que l'imposition des pourboires perçus par les croupiers résulte d'une évolution législative tendant à rétablir l'égalité entre les professions; que ces pourboires ne sauraient être comparés à ceux des autres professions du fait de l'importance de leur montant; que la Commission de distribution des gratifications a été mise en place précisément pour gérer les sommes importantes perçues à ce titre; et que ces sommes sont placées dans une caisse commune et redistribuées entre les croupiers en fonction du rang de ceux-ci. Le Comité note que d'après l'État partie, les gratifications sont des revenus qui trouvent leur origine dans la relation de travail, contrairement à ce qu'allègue l'auteur qui les considère comme des dons devant être exonérés d'impôt. En outre, les revenus du travail comprennent plusieurs éléments dont la rémunération de base, les primes d'ancienneté et des gratifications diverses, revenu complexe qui est pris en compte de différentes manières, toutes légitimes, pour calculer différentes prestations. Par exemple, seule la rémunération de base et les primes d'ancienneté sont prises en compte pour déterminer le montant de l'indemnité de licenciement. Le Comité note en outre que, d'après l'État partie, les lois régissant les questions afférentes aux gratifications considèrent ces revenus comme des revenus du travail aux fins de la sécurité sociale. Enfin, le Comité note que selon l'État partie, tous les contribuables qui se trouvent dans la même situation au regard de la loi fiscale doivent être assujettis à un régime fiscal identique; tous les citoyens ayant un même revenu doivent supporter la même charge fiscale; et l'objectif ultime de la loi fiscale est de réduire les inégalités sociales.

8.4 Le Comité rappelle la communication n° 1565/2007 (*Aurélio Gonçalves et consorts c. Portugal*) qui est identique pour ce qui est des faits, et dans laquelle il a constaté que le régime fiscal des croupiers était spécifique et unique. Il réaffirme qu'il n'est pas en mesure

de conclure que ce régime est déraisonnable, compte tenu notamment de l'importance du montant des pourboires, de la manière dont leur distribution est organisée, et du fait qu'ils sont intimement liés au contrat de travail et ne sont pas concédés à titre personnel. En conséquence, le Comité conclut que les informations dont il dispose ne montrent pas que l'auteur a été victime de discrimination au sens de l'article 26 du Pacte.

8.5 Le Comité des droits de l'homme, agissant en vertu du paragraphe 4 de l'article 5 du Protocole facultatif se rapportant au Pacte international relatif aux droits civils et politiques, constate que les faits dont il est saisi ne font pas apparaître de violation par le Portugal des dispositions du Pacte.

[Adopté en français (version originale), en anglais et en espagnol. Paraîtra ultérieurement en arabe, en chinois et en russe dans le rapport annuel du Comité à l'Assemblée générale.]
