

Numéros du rôle : 2733 et 2765
Arrêt n° 37/2004 du 10 mars 2004

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives aux articles 53, 14°, et 62 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Bruges et le Tribunal de première instance de Louvain.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot et L. Lavrysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

### *I. Objet des questions préjudicielles et procédure*

a. Par jugement du 24 juin 2003 en cause de la s.a. Baby Junior contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 26 juin 2003, le Tribunal de première instance de Bruges a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 53, 14<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il le principe d'égalité et l'interdiction de discrimination prévus par les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il ne permet pas à un employeur qui octroie des chèques-repas à son personnel de déduire au titre de frais professionnels l'intégralité de leur coût, diminué de la participation du travailleur (solde correspondant à l'avantage social dans le chef du travailleur), alors que l'employeur qui procure des avantages sociaux dans le restaurant de l'entreprise peut, lui, déduire intégralement au titre de frais professionnels les coûts qui y sont liés ? »

b. Par jugement du 27 juin 2003 en cause de la s.a. Krëfel contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 17 juillet 2003, le Tribunal de première instance de Louvain a posé les questions préjudicielles suivantes :

« L'article 62 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il le principe d'égalité contenu dans les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il autorise les contribuables qui investissent dans des éléments d'actif dont la durée d'utilisation est limitée à amortir la quotité de la valeur d'investissement ou de revient qui correspond au montant global des frais accessoires au prix d'achat (...), soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable, tandis que les contribuables qui investissent dans des éléments d'actif qui ne peuvent pas être amortis ne sont pas autorisés à faire figurer en résultat, de manière analogue, les frais accessoires à cet achat ? »

« L'article 53, 14<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il le principe d'égalité contenu dans les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'il ne permet pas à l'employeur qui octroie des chèques-repas à son personnel de déclarer comme frais professionnels le coût total de ces chèques diminué de la participation du travailleur, alors que l'employeur qui fournit des repas sociaux dans le restaurant d'entreprise peut déduire totalement, à titre de frais professionnels, les frais qui en découlent ? »

Ces affaires, inscrites sous les numéros 2733 et 2765 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Baby Junior, ayant son siège social à 8770 Ingelmunster, Brugsesteenweg 252-254 (affaire n° 2733);

- la s.a. Krëfel, ayant son siège social à 1851 Grimbergen, Steenstraat 44 (affaire n° 2765);

- le Conseil des ministres, dans chacune des deux affaires.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse dans les deux affaires.

A l'audience publique du 14 janvier 2004 :

- ont comparu :
  - . Me J. Desmet *loco* Me F. Vanbiervliet, avocats au barreau de Courtrai, pour la s.a. Baby Junior;
  - . Me J. Speecke et Me J. Desmet, avocats au barreau de Courtrai, pour la s.a. Krëfel;
  - . Me F. Nosedá *loco* Me J. Van der Perre, avocats au barreau de Bruges, pour le Conseil des ministres (affaire n° 2733);
  - . Me L. Van Helshoecht, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres (affaire n° 2765);
- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et P. Martens ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises en délibéré.

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

## II. *Les faits et les procédures antérieures*

### *Affaire n° 2733*

Les frais de chèques-repas que la s.a. Baby Junior avait portés en compte comme frais de personnel pour l'exercice d'imposition 2000 ont été imposés par l'administration comme dépenses non admises. Après que sa réclamation dirigée contre cette imposition eut été rejetée par le directeur régional des contributions directes, la société a introduit une requête fiscale auprès du Tribunal de première instance de Bruges. Avant de statuer, cette juridiction pose la question préjudicielle précitée.

### *Affaire n° 2765*

Les frais accessoires au prix d'achat de terrains (droits d'enregistrement et honoraires de notaire) que la s.a. Krëfel avait déduits du résultat fiscal à titre de charges professionnelles pour l'année de l'achat ont été imposés par l'administration comme dépenses non admises. Les frais de chèque-repas que la société avait portés en compte comme frais professionnels pour les exercices d'imposition 1999 et 2000 ont également été imposés comme dépenses non admises. Après que ses réclamations contre les impositions eurent été rejetées par le directeur régional des contributions directes, la société a introduit une requête fiscale auprès du Tribunal de première instance de Louvain. Avant de statuer, cette juridiction pose la question préjudicielle précitée.

### III. *En droit*

- A -

*Quant aux questions préjudicielles portant sur l'article 53, 14°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992)*

A.1. Etant donné que l'article 53, 14°, du C.I.R. 1992 mentionne explicitement l'avantage social exonéré dans le chef du bénéficiaire conformément à l'article 38, 11°, du C.I.R. 1992, la s.a. Baby Junior et la s.a. Kréfel considèrent que la partie non déductible des dépenses supportées en vue d'accorder cet avantage social doit être déterminée en fonction de la valeur de cet avantage pour le bénéficiaire et non en fonction de son coût pour l'employeur. L'accès à un restaurant d'entreprise où des repas sont servis gratuitement ou à prix réduit doit être considéré comme un avantage social au sens de l'article 38, 11°, du C.I.R. 1992. Parce que toutes les entreprises ne sont pas en mesure de construire un restaurant d'entreprise pour le personnel, l'idée est née d'octroyer aux membres du personnel de ces entreprises des chèques-repas qui leur permettent de prendre un repas dans les environs immédiats de l'entreprise et d'économiser de cette manière les frais d'un repas à domicile. Sous certaines conditions, les chèques-repas sont considérés, tout comme les repas pris dans un restaurant d'entreprise, comme des avantages sociaux au sens de l'article 38, 11°, du C.I.R. 1992.

Bien que les employeurs qui servent des repas dans un restaurant d'entreprise et les employeurs qui octroient des chèques-repas à leurs travailleurs constituent des catégories comparables qui poursuivent le même objectif, ils sont, disent les sociétés concernées, traités différemment sans justification raisonnable. Bien que l'avantage social pour le bénéficiaire corresponde dans les deux cas au prix qu'il aurait dépensé pour un repas préparé à domicile, cet avantage social est évalué différemment dans le chef des employeurs respectifs, pour lesquels il constitue des frais professionnels non déductibles. Pour l'employeur qui sert des repas dans un restaurant d'entreprise, l'avantage social est fixé à 1,09 euro, diminué le cas échéant de la participation du travailleur. Pour l'employeur qui offre des chèques-repas, l'avantage social est réputé égal à la différence entre la valeur nominale du chèque et la participation personnelle du travailleur.

La valeur d'un repas dans un restaurant d'entreprise pourrait être déterminée, selon les sociétés en cause, à l'aide de la comptabilité et en tenant compte du nombre de visiteurs. Le coût d'un tel repas serait en tout état de cause sensiblement plus élevé que 1,09 euro.

A.2. Selon le Conseil des ministres, le législateur a explicitement exclu des frais professionnels déductibles les avantages sociaux qu'une entreprise accorde à ses travailleurs. Dès qu'il est constaté qu'un avantage social est exonéré dans le chef du bénéficiaire, le coût de cet avantage doit donc être écarté des frais professionnels de l'entreprise. Le repas principal à prix social servi par l'employeur constitue toutefois un avantage de toute nature dont il n'est pas possible de déterminer le montant reçu réellement par chacun des bénéficiaires, et ceci malgré le fait que cet avantage a fait l'objet d'une évaluation par le Roi.

Selon le Conseil des ministres, il s'agit de deux choses distinctes : dans le cas de l'octroi de chèques-repas par l'employeur, il s'agit en réalité de l'attribution à ceux qui en bénéficient d'un avantage pécuniaire exonéré d'impôt dont la valeur correspond à la valeur nominale du chèque-repas diminuée de la participation du travailleur, alors que dans le cas des repas sociaux servis dans un restaurant d'entreprise, il s'agit de l'octroi par l'employeur d'un avantage de toute nature obtenu autrement qu'en espèces. Le membre du personnel qui fréquente le restaurant d'entreprise ne peut faire autrement que de consommer lui-même immédiatement sur place le repas servi, alors que les chèques-repas qui sont offerts par l'employeur ne sont rien d'autre qu'un moyen de paiement que le bénéficiaire peut utiliser durant une période de plusieurs mois pour acheter toutes sortes de denrées alimentaires et de boissons. Le fait que les chèques-repas aient eu pour but de permettre aux travailleurs d'un employeur qui ne dispose pas d'un restaurant de se procurer un repas ordinaire dans les environs de son lieu de travail est sans influence sur leur valeur réelle pour le bénéficiaire. En tant que le travailleur peut disposer librement des chèques-repas, il voit son pouvoir d'achat s'accroître d'un montant égal à la différence entre la valeur nominale du chèque et sa participation personnelle.

Le Conseil des ministres conclut que la différence de traitement fiscal est objectivement justifiée et proportionnée à l'objectif poursuivi.

*Quant à la question préjudicielle relative à l'article 62 du C.I.R. 1992*

A.3. Les contribuables qui investissent dans des éléments d'actif dont la durée d'utilisation est limitée et les contribuables qui investissent dans des éléments d'actif dont la durée d'utilisation est illimitée constituent, selon la s.a. Kräfel, des catégories comparables. Les deux catégories investissent en effet dans un bien déterminé et exposent à cette occasion des frais d'acquisition qui ne représentent aucune valeur réelle pour l'entreprise. Aussi bien les frais d'acquisition supportés lors de l'acquisition d'éléments d'actif amortissables que les frais d'achat supportés lors de l'acquisition d'éléments d'actif non amortissables sont en principe des frais professionnels au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992 et non des sommes affectées à l'extension de l'entreprise au sens de l'article 25, 4°, du même Code.

La société en cause estime que la différence de traitement des contribuables ne peut pas être justifiée sur la base du principe général de droit en vertu duquel l'accessoire suit le principal, étant donné que ce principe n'existe pas en droit fiscal. Les frais accessoires au prix d'achat ne suivent en effet pas nécessairement le traitement fiscal des éléments d'actif acquis. Il est renvoyé, à cet égard, au texte de la disposition en cause et à la jurisprudence ainsi qu'à la doctrine.

A.4. Le Conseil des ministres observe en premier lieu que les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable, sauf dérogation expresse de la loi fiscale. Aucun amortissement ne peut dès lors être acté pour des éléments d'actif dont la durée d'utilisation est illimitée.

Le Conseil des ministres constate que la Cour de cassation a confirmé, dans un arrêt du 2 octobre 2003, que les frais d'acquisition de terrains font partie des immobilisations de l'entreprise concernée et ne sont pas susceptibles d'amortissement. La Cour de cassation aurait ainsi implicitement confirmé que la nature de l'« abatement apporté au prix d'acquisition » est bien celle d'une réduction de valeur.

Selon le Conseil des ministres, les éléments d'actif pouvant être amortis et les éléments d'actif qui ne peuvent l'être constituent des catégories distinctes ayant des caractéristiques propres qui sont liées à la substance même des éléments d'actif en cause. Les frais accessoires au prix d'achat des éléments d'actif amortissables constituent, tant du point de vue du droit comptable que du point de vue du droit fiscal, une question d'amortissements et non de réduction de valeur, alors que dans le cas d'éléments d'actif qui ne peuvent être amortis (tels que les terrains), la déduction des frais accessoires au prix d'acquisition n'est pas une question d'amortissements mais de réduction de valeur. Cette distinction serait entièrement justifiée par la nature des éléments d'actif.

- B -

*Quant aux questions préjudicielles portant sur l'article 53, 14°, du C.I.R. 1992*

B.1. L'article 53, 14°, du C.I.R. 1992 dispose :

« Ne constituent pas des frais professionnels :

[...]

14° les avantages sociaux octroyés aux travailleurs, anciens travailleurs ou ayants droit de ceux-ci, et exonérés dans le chef des bénéficiaires, conformément à l'article 38, 11°;

[...] ».

L'article 38, 11°, du même Code dispose :

« Sont exonérés :

[...]

11° les avantages sociaux suivants obtenus par les personnes qui perçoivent ou ont perçu des rémunérations visées à l'article 30, ainsi que par leurs ayants droit :

a) les avantages dont il n'est pas possible en raison des modalités de leur octroi, de déterminer le montant effectivement recueilli par chacun des bénéficiaires;

b) les avantages qui, bien que personnalisables, n'ont pas le caractère d'une véritable rémunération;

c) les menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle.

[...] ».

B.2. Dès lors que tant les chèques-repas que les repas sociaux servis dans un restaurant d'entreprise constituent pour ceux qui en bénéficient des revenus exonérés en vertu de l'article 38, 11°, du C.I.R. 1992, les deux catégories d'avantages sociaux ne sont pas considérées comme des frais professionnels, en vertu de l'article 53, 14°, du même Code.

B.3. L'article 36 du C.I.R. 1992 dispose :

« Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer les règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages ».

En vertu de l'article 18, § 3, 8°, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, l'avantage d'un repas principal offert gratuitement est évalué à 1,09 euro par jour.

B.4. Les règles d'évaluation des avantages obtenus autrement qu'en espèces sont applicables aux repas sociaux servis dans le restaurant d'entreprise mais ne sont pas applicables aux chèques-repas (Cass., 28 septembre 2001, numéro de rôle F990010N).

Il s'ensuit que l'employeur qui sert des repas sociaux dans le restaurant d'entreprise peut déduire comme frais professionnels les dépenses qui en découlent, pour ce qui excède l'avantage social (évalué à 1,09 euro par repas et par jour), alors que l'employeur qui octroie des chèques-repas ne peut pas déduire à titre de frais professionnels le coût de ces chèques diminué de la participation du travailleur.

B.5. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de permettre aux employeurs qui ne disposent pas d'un restaurant d'entreprise d'accorder à leurs travailleurs un avantage social comparable au moyen de chèques-repas.

Les articles 10 et 11 de la Constitution n'impliquent toutefois pas que le législateur, lorsqu'il prévoit cette possibilité, soit obligé de soustraire cet avantage social aux règles d'imposition généralement applicables, afin de prévoir un traitement fiscal identique pour tous les employeurs.

Bien que les chèques-repas ne soient négociables que dans certains établissements et pour l'acquisition de certains biens de consommation, leur valeur, contrairement aux repas pris dans un restaurant d'entreprise, est exprimée en espèces. Il se justifie dès lors raisonnablement que l'avantage qui en découle ne soit pas soumis au régime de l'évaluation des avantages obtenus autrement qu'en espèces.

B.6. La différence de traitement peut certes faire naître un avantage fiscal injustifié pour certains contribuables lorsque le repas principal servi gratuitement fait l'objet d'une évaluation manifestement déraisonnable, mais cette évaluation est le fait d'une disposition qui échappe à la compétence de contrôle de la Cour. C'est au Roi qu'il appartient de respecter les articles 10 et 11 de la Constitution lorsqu'il exerce ce pouvoir, sous le contrôle des juridictions compétentes.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

*Quant à la question préjudicielle portant sur l'article 62 du C.I.R. 1992*

B.8. L'article 62 du C.I.R. 1992 dispose :

« La quotité de la valeur d'investissement ou de revient qui correspond au montant global des frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement, peuvent être amortis, soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable ».

Cette disposition prévoit donc une exception à la règle selon laquelle les amortissements peuvent être déduits du bénéfice imposable, à titre de frais professionnels, « dans la mesure où [...] ils sont nécessaires et où ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable » (article 61, alinéa 1er, du C.I.R. 1992). Cette exception s'applique aux frais accessoires d'acquisition, c'est-à-dire principalement les droits d'enregistrement et les frais de notaire.

B.9. Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéficiaires imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable (Cass., 2 octobre 2003, numéro de rôle F010084N).

Selon ces règles, seuls les éléments d'actif dont la durée d'utilisation est limitée sont susceptibles d'être amortis.

B.10. Du fait que l'article 62 du C.I.R. 1992 traite d'amortissements et ne peut donc s'appliquer qu'aux éléments d'actif ayant une durée d'utilisation limitée, il crée une différence de traitement entre les contribuables qui investissent dans des éléments d'actif à durée d'utilisation limitée et les contribuables qui investissent dans des éléments d'actif à durée d'utilisation illimitée. Il a en effet pour conséquence que seuls les premiers peuvent déduire les frais accessoires d'acquisition à titre de frais professionnels.



B.11. Etant donné, d'une part, que les frais accessoires d'acquisition font partie du prix d'acquisition et, d'autre part, que, dans des circonstances normales, la valeur des actifs dont la durée d'utilisation est illimitée ne diminue pas, il est objectif et pertinent que les frais accessoires d'acquisition des éléments d'actif dont la durée d'utilisation est illimitée ne soient pas susceptibles d'amortissement et ne puissent donc pas être déduits à titre de frais professionnels.

B.12. La différence de traitement n'a pas d'effets disproportionnés. Rien n'empêche en effet que les éléments d'actif qui ne peuvent être amortis fassent l'objet d'une réduction de valeur - laquelle constitue un abattement apporté au prix d'acquisition - qui tienne compte de la dépréciation, définitive ou non, à la date de clôture de l'exercice (article 45, alinéa 2, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés).

B.13. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 53, 14°, combiné avec l'article 36, du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 62 de ce Code ne violent pas les articles 10 et 11 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 d'arbitrage, à l'audience publique du 10 mars 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts