

Numéro du rôle : 2738
Arrêt n° 59/2004 du 31 mars 2004

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale », introduit par la s.p.r.l. « Raison Pierre – S.P.R.L. Fiduciaire » et autres.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2003 et parvenue au greffe le 27 juin 2003, un recours en annulation de l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale » (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002, deuxième édition) a été introduit par la s.p.r.l. « Raison Pierre - S.P.R.L. Fiduciaire », dont le siège est établi à 4101 Jemeppe-sur-Meuse, Quai des Carmes 65, la s.c.r.i.s. Lasco, dont le siège est établi à 1380 Lasne, route de l'Etat 5, la s.p.r.l. Expertell, dont le siège est établi à 1435 Héவில், rue de Bayau 4, la s.p.r.l. Fiduciaire Fisconseils, dont le siège est établi à 6280 Gerpinnes, rue de Bertransart 61, la s.p.r.l. Bureau J.H., dont le siège est établi à 1460 Ittre, rue Paisible 6, la s.p.r.l. Algrain-Lekeu Fiduciaire, dont le siège est établi à 7340 Colfontaine, rue du Pachy 52, la s.p.r.l. Fiduciaire Optimum, dont le siège est établi à 4480 Engis, rue de la Croix 7, la s.p.r.l. Fiduciaire Hugues Tenret, dont le siège est établi à 6010 Couillet, route de Philippeville 157, la s.p.r.l. Cabinet d'expertise comptable Silvio Petta & Cie, dont le siège est établi à 4650 Herve, rue des Martyrs 59, la s.p.r.l. Assistance Développement Industrie et Commerce, dont le siège est établi à 1400 Nivelles, Faubourg de Bruxelles 71, la s.p.r.l. Fiduciaire Cuvelier, dont le siège est établi à 7350 Thulin, rue Jean Jaurès 10B, la s.p.r.l. Beurlet Bois, dont le siège est établi à 6900 Roy, rue de Grusone 20, la s.p.r.l. Williams, dont le siège est établi à 1180 Bruxelles, chaussée de Drogenbos 169, et la s.p.r.l. Fiduciaire 2001, dont le siège est établi à 4950 Waimes, rue Géréon 1.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 3 mars 2004 :

- ont comparu :
 - . Me O. D'Août, avocat au barreau de Liège, pour les parties requérantes;
 - . B. Druart, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Martens et L. Lavrysen ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise 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. En droit

- A -

Quant à la recevabilité

A.1.1. Les requérantes exposent qu'elles sont soumises à l'impôt des sociétés, qu'elles sont des petites ou moyennes entreprises, qu'elles bénéficient ou non, suivant les années et les circonstances économiques, du taux réduit à l'impôt des sociétés, et qu'elles sont dès lors directement concernées par les mesures instaurées par l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 qui modifie et complète l'article 196 du Code des impôts sur les revenus (C.I.R. 1992).

A.1.2. Elles ajoutent qu'elles ont en outre la comptabilité pour activité professionnelle, et que la mesure attaquée alourdit leur travail anormalement, parce que les règles d'amortissement varient d'une année à l'autre et que la mesure crée une insécurité juridique et économique dans la gestion des entreprises.

A.2.1. Le Conseil des ministres observe que l'objet réel du recours n'est pas l'article 7 précité dans son ensemble, mais uniquement son champ d'application *ratione personae*. Il souligne que les requérantes ne remettent pas en question la modification proprement dite du régime de déductibilité des amortissements à l'impôt des sociétés, mais critiquent le fait que cette mesure s'appliquera probablement à des sociétés que le législateur n'entendait pas viser, car le critère sur la base duquel le régime ancien, plus favorable, est maintenu pour certaines sociétés aurait été mal choisi. Il estime dès lors que l'objet du recours doit être limité aux mots « qui ne bénéficient pas du taux de l'impôt fixé conformément à l'article 215, alinéa 2 ».

A.2.2. Le Conseil des ministres s'interroge en conséquence sur l'intérêt des requérantes à leur recours, dès lors que l'annulation éventuelle de ces mots aurait pour effet de mettre fin au régime plus favorable qui leur est, certaines années, appliqué, et de les soumettre, comme toute autre société, au nouveau régime de déductibilité des amortissements prescrit par la disposition entreprise.

A.3. Les requérantes précisent que leur recours porte sur l'article 7 dans son intégralité.

Quant au fond

A.4.1. Les requérantes prennent un moyen unique de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Elles exposent que la mesure attaquée a pour effet de créer, sans justification, des différences de traitement entre sociétés indépendamment de leur taille, et de favoriser des sociétés qui ne répondent pas à la notion de P.M.E., tout en pénalisant de réelles P.M.E., au motif qu'elles bénéficient ou non du taux réduit à l'impôt des sociétés. Elles en déduisent que la mesure est sans rapport avec le but poursuivi par le législateur.

A.4.2. Dans sa première branche, le moyen dénonce une discrimination entre sociétés de même taille, en ce que la mesure a pour effet de priver certaines sociétés du droit d'amortir intégralement la première annuité d'amortissement d'un investissement, de même que l'intégralité des frais accessoires liés à cet investissement, tout en autorisant les autres à opérer cette déduction.

A.4.3. Dans sa deuxième branche, le moyen dénonce une distinction déraisonnable entre les personnes taxées à l'impôt des sociétés, selon qu'elles bénéficient ou non du taux réduit prévu à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992. Les requérantes exposent qu'alors que l'objectif du législateur était de revaloriser, stimuler et protéger les petites entreprises qui rencontrent des difficultés de financement, la discrimination peut se révéler tant entre des réelles P.M.E. qu'entre des P.M.E. et des grosses entreprises, et même entre grandes entreprises selon qu'elles bénéficient ou non du taux réduit. Elles citent l'avis du Conseil d'Etat qui souligne l'incohérence du choix du critère retenu par la disposition attaquée.

A.5.1. Le Conseil des ministres expose que le critère retenu par la disposition attaquée est indissociable de celui retenu par d'autres dispositions de la loi, qui ne font pas l'objet du recours. Le législateur a voulu assortir la réduction du taux de l'impôt des sociétés de mesures compensatoires parmi lesquelles s'inscrit le nouveau régime de déductibilité des amortissements, mais il a toutefois estimé devoir conserver aux sociétés qui ont le caractère de P.M.E. l'application du régime ancien, parce que les possibilités d'autofinancement sont plus limitées dans leur chef. La mesure en cause est dès lors liée aux dispositions des articles 6 et 14 de la loi attaquée, qui ont pour objectif d'accroître les moyens d'autofinancement de ces sociétés.

A.5.2. Le Conseil des ministres estime que le critère d'exception retenu par l'article 7 est objectif et pertinent. Le point de savoir si les taux réduits établis par l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 bénéficient effectivement et uniquement aux sociétés qui, d'un point de vue économique, sont réellement des P.M.E., constitue une controverse non tranchée. Mais il revient au législateur fiscal de définir ce qu'il entend par P.M.E. d'un point de vue fiscal. Il ajoute qu'en règle générale, les conditions posées par l'article 215, alinéas 2 et 3, ne sont pas dépourvues de toute signification pour qualifier la taille d'une entreprise. Il admet qu'il est exact que le filtre créé par cette disposition n'est pas parfait, et que, dans des circonstances particulières, certaines grosses entreprises bénéficient du tarif réduit alors que des petites et moyennes entreprises, au sens économique du terme, en sont exclues. Il se réfère toutefois à la jurisprudence de la Cour selon laquelle la loi fiscale doit nécessairement appréhender la diversité des situations en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative.

A.5.3. Pour le surplus, le Conseil des ministres conteste les conclusions tirées par les parties requérantes de l'avis du Conseil d'Etat : il estime que celui-ci ne s'est pas prononcé sur le caractère éventuellement discriminatoire du critère retenu par le législateur. Il ajoute que la définition des petites sociétés retenue par l'article 15, § 1er, du Code des sociétés serait totalement inadéquate au regard des objectifs poursuivis par le législateur dans le cadre de la réforme de l'impôt des sociétés, objectifs qui englobent aussi des préoccupations sociales.

A.5.4. Enfin, le Conseil des ministres soutient que la mesure est proportionnée, puisque le nouveau régime de déductibilité des amortissements n'aura que des effets limités dans le chef du contribuable : en effet, l'impôt final calculé sur toute la durée d'affectation et d'amortissement de l'immobilisation sera identique sur le long terme à celui payé par une société qui n'est pas soumise au nouveau régime, puisque les amortissements et les frais accessoires seront, en toute hypothèse, pris finalement en compte à 100 p.c. de la valeur d'investissement ou de revient.

A.6. Dans leur mémoire en réponse, les requérantes contestent l'argument de la neutralité budgétaire.

A.7. Le Conseil des ministres réplique que l'objectif de neutralité budgétaire est à ce point important que le législateur a prévu une mesure exceptionnelle en confiant l'examen de sa réalisation à la Cour des comptes. Il ajoute que l'argument budgétaire a un fondement réel et que les mesures compensatoires sont nécessaires, au moins durant les premières années d'application de la réforme, jusqu'à ce que l'attractivité de celle-ci pour les investisseurs porte ses fruits.

A.8. Les requérantes estiment par ailleurs que le critère retenu n'est ni objectif, puisque la base imposable déclarée peut être majorée à la suite d'un contrôle, ni pertinent, puisqu'il exclut certaines des sociétés que le législateur entendait protéger, et qu'il est circulaire. Elles considèrent enfin que la mesure a des effets disproportionnés, car la discrimination existe lors de la première annuité, et qu'il importe peu que les effets fiscaux soient gommés plus tard, à l'expiration de la durée d'amortissement, parce que les possibilités d'autofinancement et le renforcement des moyens d'investissement d'une P.M.E. s'apprécient l'année de l'investissement, et non de nombreuses années plus tard.

A.9. Le Conseil des ministres réplique que le critère n'est pas circulaire, puisque le calcul de la base imposable doit être fait sans tenir compte de l'article 196, § 2, 1° et 2°, et qu'il n'est pas non plus disproportionné au regard de l'objectif d'assurer la réforme de l'impôt et donc la neutralité budgétaire.

- B -

Quant à l'objet du recours

B.1.1. Les sociétés requérantes poursuivent l'annulation de l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, qui complète l'article 196 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) par un paragraphe 2 ainsi rédigé :

« Dans le chef des sociétés qui ne bénéficient pas du taux de l'impôt fixé conformément à l'article 215, alinéa 2, pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée :

1° la première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'est prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées;

2° par dérogation à l'article 62, le montant global des frais accessoires au prix d'achat est amorti de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations concernées. »

B.1.2. Cette disposition s'inscrit dans une réforme globale de l'impôt des sociétés par laquelle le législateur entend « réduire de façon substantielle le taux de cet impôt », et ceci, « dans un cadre budgétairement neutre, ce qui signifie que diverses dépenses fiscales devront être réduites et qu'il sera par ailleurs mis fin à certaines anomalies du régime fiscal actuel » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7).

Elle modifie le régime fiscal des amortissements, d'une part, en ne permettant plus la prise en compte de la première annuité, à titre de frais professionnels, que *pro rata temporis*, alors qu'elle pouvait être déduite complètement jusqu'à l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, et d'autre part, en prescrivant que les frais accessoires ne pourront dorénavant être amortis que de la même manière que la valeur d'investissement elle-même.

B.1.3. La disposition attaquée ne s'applique qu'aux sociétés qui ne peuvent pas bénéficier du taux réduit de l'impôt des sociétés fixé conformément à l'article 215, alinéa 2,

du C.I.R. 1992 pour l'exercice concerné. L'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 dispose :

« Lorsque le revenu imposable n'excède pas 322.500 EUR, l'impôt est toutefois fixé comme suit :

- 1° sur la tranche de 0 à 25.000 EUR : 24,25 p.c.;
- 2° sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR : 31 p.c.
- 3° sur la tranche de 90.000 EUR à 322.500 EUR : 34,5 p.c. ».

B.1.4. Il ressort de l'examen de la requête que les griefs des requérantes portent uniquement sur le critère retenu pour distinguer les sociétés qui sont soumises au nouveau régime de celles qui bénéficient du régime ancien, qu'elles jugent plus favorable.

Quant à la recevabilité

B.2.1. Le Conseil des ministres conteste la recevabilité du recours.

B.2.2. Les parties requérantes se considèrent toutes comme des petites ou moyennes entreprises (ci-après : P.M.E.), et bénéficient ou non, selon les années, du taux réduit de l'impôt des sociétés. Elles sont dès lors directement et défavorablement atteintes par une disposition qui lie un avantage fiscal au fait de bénéficier du taux réduit, puisqu'elles ne profiteront pas de cet avantage chaque année, alors que tel aurait pu être le cas si un autre critère avait été retenu par le législateur.

B.2.3. Par ailleurs, s'il est vrai qu'une annulation du critère incriminé aurait pour effet que toutes les sociétés, sans distinction, seraient désormais soumises au nouveau régime de déductibilité des amortissements, ce qui aurait pour effet d'aggraver la situation des requérantes, il n'en résulte pas qu'elles seraient dépourvues d'intérêt à en demander l'annulation. En effet, par cette annulation, elles recouvreraient une chance de voir leur situation réglée plus favorablement par le législateur.

B.2.4. Le recours est recevable.

Quant au fond

B.3.1. Parallèlement aux objectifs généraux de la réforme, tels qu'ils sont décrits en B.1.2, le législateur avait le souci, exprimé à plusieurs reprises au cours des travaux préparatoires de la loi, de « revaloriser » le statut fiscal des P.M.E « pour stimuler l'investissement sur fonds propres » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 6), ce qui explique qu'il a adopté « un certain nombre de mesures spécifiques complémentaires visant, en premier lieu, à accroître les moyens propres de ces entreprises » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/006, p. 7).

B.3.2. L'exclusion des sociétés qui bénéficient du taux de l'impôt réduit conformément à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, du nouveau régime fiscal des amortissements est une mesure qui, d'après les travaux préparatoires, doit contribuer à atteindre cet objectif spécifique concernant les PME : le législateur, considérant qu'« une application univoque des nouvelles règles d'amortissement dans le chef de toutes les sociétés résidentes ne serait donc pas, sur ce plan, opportune et raisonnable au regard des objectifs globaux poursuivis par la réforme », a jugé qu'il convenait « d'établir une distinction entre les sociétés qui ont le caractère de PME et les autres, [...] [car] les possibilités d'autofinancement sont en général plus limitées dans le chef des premières, de sorte que l'application des nouvelles règles d'amortissement dans leur chef serait en contradiction avec d'autres dispositions proposées en vue de renforcer les moyens d'investissement des PME » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 41).

B.4. S'il est justifié que le législateur prévoie un régime dérogatoire pour les P.M.E., en fonction des objectifs qu'il poursuit, la Cour doit néanmoins examiner si le critère qu'il a retenu à cette fin n'est pas discriminatoire. Pour être compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, le critère sur lequel repose la différence de traitement en cause doit être objectif et pertinent par rapport à l'objet de la mesure considérée et au but qu'elle poursuit.

B.5. Comme l'a fait observer la section de législation du Conseil d'Etat dans l'avis qu'elle a rendu au sujet de la disposition en cause (*ibid.*, p. 110), le montant absolu du

bénéfice imposable au cours d'un exercice social déterminé n'est pas pertinent pour apprécier s'il s'agit d'une société ayant le caractère de P.M.E., puisqu'il y a d'importantes sociétés auxquelles il arrive de réaliser, au cours d'un exercice déterminé, un bénéfice imposable ne dépassant pas le seuil fixé par l'article 215 du C.I.R. 1992. Par ailleurs, il y a des P.M.E. à qui il arrive de réaliser un bénéfice imposable supérieur à ce seuil, sans qu'elles en perdent, pour autant, le caractère de P.M.E. Enfin, certaines P.M.E., bien qu'ayant réalisé un bénéfice imposable inférieur à ce seuil, ne peuvent bénéficier du taux réduit car elles ne remplissent pas les autres conditions de l'article 215 du C.I.R. 1992.

B.6. La mise en oeuvre du critère retenu par la disposition attaquée aura donc pour conséquence que certaines P.M.E. ne pourront pas bénéficier de l'exception prévue par celle-ci, alors qu'elles se trouvent, par rapport aux objectifs spécifiques poursuivis par le législateur à leur égard, dans une situation semblable à celle des P.M.E. qui en bénéficieront.

B.7. Il s'ensuit que le critère retenu n'est pas pertinent et que l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.8. Toutefois, afin d'éviter l'apparition, par l'annulation totale ou partielle de l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002, d'une insécurité juridique et fiscale plus grande encore que celle qui est créée par cette disposition elle-même, il convient d'en maintenir les effets, en application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, pour l'exercice d'imposition en cours.

Par ces motifs,

la Cour

- annule, dans l'article 196, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002, les mots « dans le chef des sociétés qui ne bénéficient pas du taux de l'impôt fixé conformément à l'article 215, alinéa 2, pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée »;

- maintient les effets de la disposition annulée pour l'exercice d'imposition 2004.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 31 mars 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior