

Numéros du rôle : 2679 et 2680
Arrêt n° 70/2004 du 5 mai 2004

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 42*ter*, § 8, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1987, 1988 et 1989, posées par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges L. François, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par deux arrêts du 26 mars 2003 en cause de A. Toye et A.-M. Versele contre l'Etat belge, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour d'arbitrage le 2 avril 2003, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 42^{ter}, § 8, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1987, 1988 et 1989, viole-t-il le principe d'égalité prévu aux articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que c'est exclusivement pour les bénéficiaires de profits visés à l'article 20, 3°, dudit Code que l'application du régime de la déduction pour investissement est subordonnée à la condition que ces contribuables n'aient occupé aucun travailleur intellectuel au cours de l'année précédant l'investissement et qu'ils aient engagé un ou plusieurs travailleurs intellectuels au cours de l'année de l'investissement, alors que cette condition n'est pas imposée aux autres travailleurs indépendants ou commerçants, ni aux sociétés, y compris celles qui ont pour objet social l'exercice d'une profession libérale ? »

Ces affaires, inscrites sous les numéros 2679 et 2680 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- A. Toye et A.-M. Versele, demeurant à 9700 Audenarde, Fietelstraat 54;
- le Conseil des ministres.

A. Toye et A.-M. Versele ont introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 17 décembre 2003 :

- ont comparu :

. Me J. Vanneste, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me K. Gheysen, avocat au barreau de Courtrai, pour A. Toye et A.-M. Versele;

. Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs A. Alen et J.-P. Snappe 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*

Les litiges au fond concernent les pourvois formés contre des décisions n'accueillant que partiellement les réclamations introduites contre diverses cotisations à l'impôt des personnes physiques et à la taxe communale additionnelle. Les demandeurs contestent notamment le fait que l'administration rejette la déduction pour investissement en se référant aux conditions prévues à l'article 42^{ter}, § 8, du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964), lesquelles ne seraient pas remplies dans les affaires en cause.

Les demandeurs reconnaissent que les conditions posées dans la disposition susmentionnée ne sont pas remplies mais considèrent que cette disposition est contraire au principe d'égalité, parce qu'ils n'aperçoivent pas pourquoi le titulaire d'une profession libérale, en l'espèce un notaire, ne peut bénéficier de la déduction pour investissement que pour l'année au cours de laquelle un premier employé a été engagé, alors que cette condition ne s'applique pas à un commerçant ou à une personne qui exercerait éventuellement la même profession libérale sous la forme d'une société. A leur demande, la Cour d'appel a posé, dans les deux affaires, la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1. La déduction pour investissement a été instaurée par l'article 6 de l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982, en tant qu'article 42^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1964, afin de stimuler les investissements.

Bien que la déduction pour investissement ne pouvait à l'origine être opérée que sur les bénéficiaires visés à l'article 20, 1°, du Code précité et qu'elle était donc limitée aux entreprises industrielles, commerciales ou agricoles exploitées par des personnes physiques ou morales, l'article 42^{ter}, à la suite de la modification de son paragraphe 8 par l'article 1er de l'arrêté royal n° 149 du 30 décembre 1982, a été déclaré applicable aussi aux profits visés à l'article 20, 3°, du même Code, en ce qui concerne les immobilisations acquises ou constituées au cours de l'année pendant laquelle un ou plusieurs travailleurs intellectuels sont engagés par le contribuable, pour autant que celui-ci n'ait occupé aucun travailleur intellectuel au cours de l'année antérieure.

Cette condition a existé jusqu'à l'exercice d'imposition 1989 inclus.

A.2.1. Le Conseil des ministres souligne que les arrêtés royaux numérotés mentionnés ci-dessus s'inscrivent dans le cadre de la loi du 2 février 1982 attribuant certains pouvoirs spéciaux au Roi. En vue de créer de l'emploi, le Roi pouvait prendre des mesures concernant le régime des amortissements et des investissements, notamment les investissements tendant à économiser l'énergie et à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées. L'insertion du paragraphe 8 dans l'article 42^{ter} du C.I.R. 1964 visait donc, en plus de la promotion des investissements, à créer de l'emploi.

A.2.2. Une comparaison avec les commerçants ou d'autres indépendants ou avec des sociétés n'est pas pertinente.

Les sociétés sont en effet soumises à l'impôt des sociétés, lequel est réglé par les articles 94 à 135 du C.I.R. 1964, et elles sont taxées d'une autre manière (taux d'imposition moins élevés, assiette imposable déterminée par l'accroissement des réserves, les dépenses non admises, l'attribution de dividendes, etc.).

Les revenus des commerçants sont taxés comme des bénéficiaires, lesquels sont soumis à une série de dispositions spécifiques (les articles 21 à 25 et l'article 42^{bis} du C.I.R. 1964) qui diffèrent de celles applicables aux profits des professions libérales. Ainsi, les profits ne sont imposables qu'à partir du moment où les honoraires ont été reçus, alors que les bénéficiaires sont taxables dès que naît la créance.

A.3.1. Selon les demandeurs devant la juridiction *a quo*, la condition d'une première occupation d'un travailleur intellectuel qui est imposée aux seules personnes physiques exerçant une profession libérale pour que celles-ci puissent prétendre à la déduction pour investissement n'est susceptible d'aucune justification objective et raisonnable.

Tout d'abord, la mesure n'a pour but que la promotion des investissements. Les personnes physiques qui exercent une profession libérale contribuent elles aussi à cet objectif et l'on n'aperçoit dès lors pas pourquoi, s'agissant de la déduction pour investissement, elles devraient être traitées autrement que, en particulier, les titulaires d'une profession libérale qui exercent cette activité sous la forme juridique d'une personne morale.

Et à supposer même que la promotion de l'emploi soit aussi considérée comme un objectif de cette mesure, la différence de traitement ne pourrait pas davantage être justifiée. Tout d'abord, on n'aperçoit pas pourquoi cet objectif devrait exclusivement être réalisé par la catégorie des titulaires d'une profession libérale en qualité de personne physique, et non par les autres catégories de bénéficiaires de la mesure. En outre, la mesure n'est même pas adéquate en l'espèce, étant donné que l'occupation supplémentaire d'employés au cours des années concernées ne donne pas droit à l'application de la déduction pour investissement si un employé était déjà occupé au préalable.

Le caractère discriminatoire de la mesure a également été reconnu par le législateur et a abouti à la suppression de la condition supplémentaire d'une première occupation, du fait de l'abrogation du paragraphe 8 de l'article 42*ter* par l'article 35, § 1er, 3°, de la loi du 7 décembre 1988, à partir de l'exercice d'imposition 1990.

A.3.2. Le fait que les catégories de contribuables qui sont comparées soient soumises à des régimes fiscaux distincts n'est pas pertinent en l'espèce, disent les demandeurs devant la juridiction *a quo*.

Ils ne voient pas pourquoi une mesure destinée à promouvoir les investissements - ce que fait également le titulaire d'une profession libérale en tant que personne physique lorsqu'il procède à des investissements - devrait varier en fonction des catégories de contribuables. La différence de régime fiscal n'est pas pertinente pour justifier une distinction à l'intérieur d'une mesure destinée à promouvoir les investissements et/ou l'emploi (Cass., 5 octobre 1990, *R.W.* 1990-1991, 328, concernant une taxe provinciale).

La différence de traitement entre les diverses catégories de contribuables n'est dès lors pas justifiée par le but et les effets de la mesure en cause.

- B -

B.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 42*ter*, § 8, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il a été remplacé par l'article 1er de l'arrêté royal n° 149 du 30 décembre 1982 modifiant le Code des impôts sur les revenus et l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982 modifiant le Code des impôts sur les revenus en matière de déduction pour investissement, de plus-values et d'amortissements (*Moniteur belge*, 19 février 1983), lequel article est applicable aux litiges pendants devant la juridiction *a quo*, pour les exercices d'imposition 1987, 1988 et 1989.

Cette disposition est libellée comme suit :

« Le présent article est également applicable aux profits visés à l'article 20, 3°, en ce qui concerne les immobilisations acquises ou constituées au cours de l'année pendant laquelle un ou plusieurs travailleurs intellectuels sont engagés par le contribuable, pour autant que celui-ci n'ait occupé aucun travailleur intellectuel au cours de l'année antérieure. »

B.2. Il est demandé à la Cour si la disposition précitée est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en tant qu'elle instaure une différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui, en tant que titulaires d'une profession libérale, retirent de celle-ci des profits visés à l'article 20, 3°, du Code précité et qui, pour bénéficier de la déduction pour investissement, ne peuvent avoir occupé aucun travailleur intellectuel au cours de l'année antérieure à l'investissement et doivent avoir engagé un ou plusieurs travailleurs intellectuels au cours de l'année de l'investissement et, d'autre part, les autres contribuables, à savoir les indépendants, les commerçants et les sociétés, notamment celles qui ont pour objet social l'exercice d'une profession libérale, qui ne sont pas soumis à ces conditions pour bénéficier de la déduction pour investissement.

B.3.1. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir la catégorie de contribuables à laquelle appartient celui qui veut appliquer la déduction pour investissement.

La mesure en cause étend la possibilité d'appliquer la déduction pour investissement qui avait été instaurée par l'article 6 de l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982 modifiant le Code des impôts sur les revenus en matière de déduction pour investissement, de plus-values et d'amortissements (Rapport au Roi, *Moniteur belge*, 19 janvier 1983, p. 852). Cet arrêté royal numéroté a donné exécution, en particulier, à l'article 2, 6°, de la loi du 2 février 1982 attribuant certains pouvoirs spéciaux au Roi. Le Conseil des ministres fait observer à juste titre que la mesure ne vise pas seulement à encourager les investissements mais également à promouvoir l'emploi.

B.3.2. En soumettant l'application de la déduction pour investissement en faveur de la catégorie de contribuables visée dans la disposition en cause à la double condition qu'aucun travailleur intellectuel ne pouvait être occupé au cours de l'année antérieure à l'investissement et qu'un ou plusieurs travailleurs intellectuels devaient être engagés au cours de l'année de l'investissement, le législateur a pris une mesure qui n'était pas pertinente pour atteindre l'objectif poursuivi. Non seulement l'investissement pouvait en soi déjà contribuer à créer de l'emploi, fût-ce de manière indirecte, mais, en outre, la création d'emplois supplémentaires n'ouvrait pas le droit à l'application de la déduction pour investissement si un travailleur

intellectuel était déjà occupé au cours de l'année antérieure à l'investissement. Le statut fiscal différent des diverses catégories de contribuables n'offre aucune justification qui serait de nature à remédier au caractère inadéquat de la mesure.

B.3.3. Ni le rapport au Roi ni l'avis du Conseil d'Etat qui accompagnent l'arrêté royal n° 149 du 30 décembre 1982, ni le mémoire du Conseil des ministres ne contiennent quelque autre élément qui serait susceptible de justifier la différence de traitement.

B.4. Les questions préjudicielles appellent une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 42*ter*, § 8, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1987, 1988 et 1989, viole 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 5 mai 2004.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

A. Arts