

Numéro du rôle : 4427
Arrêt n° 175/2008 du 3 décembre 2008

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 40, § 1er, 2°, b), du Code des impôts sur les revenus 1964, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

### I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 29 janvier 2008 en cause de l'Etat belge contre Guido Delanghe et Laurette Denecker, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 6 février 2008, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 40, § 1er, 2°, b), du Code des impôts sur les revenus 1964 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle la plus-value de cessation réalisée, conformément à l'article 40, § 1er, 2°, a), du Code des impôts sur les revenus 1964, à l'occasion de l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité à une société existante ou à constituer dont le siège social est situé en Belgique sera purement et simplement immunisée, alors que la plus-value de cessation réalisée à l'occasion de l'apport de l'universalité des biens à une société dont le siège social est situé en Belgique est immunisée pour autant seulement que cette opération soit reconnue par le ministre des Finances, sur avis conforme du ministre des Affaires économiques ou du ministre des Classes moyennes, comme tendant à l'amélioration de la productivité, à la lutte contre le chômage ou à la rationalisation de l'économie ? Le traitement différent est-il suffisamment pertinent en fonction de la *ratio legis* pour distinguer ces deux catégories, sachant que la procédure de reconnaissance n'a jamais été respectée ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Guido Delanghe et Laurette Denecker, demeurant à 8620 Nieuport, Dudenhofenlaan 200/7;

- le Conseil des ministres.

Guido Delanghe et Laurette Denecker ont également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 23 octobre 2008 :

- a comparu Me J. Van der Perre, avocat au barreau de Bruges, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et J. Spreutels ont fait rapport;

- l'avocat précité a été entendu;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

L'affaire concerne un litige opposant Guido Delanghe et son épouse, Laurette Denecker, d'une part, et l'Etat belge, d'autre part, en ce qui concerne la cotisation à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 1990.

G. Delanghe était entrepreneur indépendant jusqu'en 1989, son épouse ayant le statut de conjoint aidant. Durant l'année 1989, ils ont constitué ensemble une société, à laquelle leur fonds de commerce a été apporté le 17 novembre 1989. Par courrier du 23 octobre 1989, ils ont demandé au ministre des Finances de marquer son accord sur la constitution d'une société, à laquelle le fonds de commerce existant serait intégralement apporté. La lettre a été remise le 28 octobre 1989 au quatrième bureau de l'enregistrement de Bruxelles, mais n'a été « trouvée » que le 4 février 1991 et transmise ensuite au service de contrôle des sociétés de Nieuport.

Le 19 février 1991, un avis de rectification de la déclaration d'impôt pour l'exercice d'imposition 1990 a été envoyé à G. Delanghe et son épouse, indiquant qu'une cotisation distincte serait établie sur la plus-value de cessation de 107 261,05 euros. Cet avis précisait qu'aucune immunisation ne pouvait être accordée parce qu'il n'y avait pas de reconnaissance ministérielle. G. Delanghe et son épouse ne partageaient pas ce point de vue et ont introduit une réclamation, qui a été rejetée le 20 février 2001. Ensuite, ils ont introduit une action fiscale devant le Tribunal de première instance de Bruges, lequel a estimé le 1er février 2005 que le recouvrement exercé par l'Etat belge était prescrit. L'Etat belge a interjeté appel de ce jugement devant la Cour d'appel de Gand.

Après avoir considéré que le recouvrement exercé par l'Etat belge n'était pas prescrit, la Cour d'appel a constaté que l'article 40, § 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1964 établit une distinction en matière d'imposabilité d'une plus-value de cessation selon que l'apport à une société porte sur une ou plusieurs branches d'activité ou sur une universalité de biens : dans le premier cas, une immunisation s'applique, dans le second cas, cette immunisation n'est obtenue qu'après l'accord du ministre des Finances, sur avis conforme du ministre des Affaires économiques ou du ministre des Classes moyennes. La Cour d'appel constate à cet égard que la différence de traitement en cause a été supprimée, à partir du 27 mars 1992, par la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières, en ce compris en ce qui concerne l'exigence d'une reconnaissance par le ministre des Finances. Toutefois, le régime modifié ne trouve pas à s'appliquer au litige pendant devant la Cour d'appel, étant donné que ce dernier porte sur l'exercice d'imposition 1990. La Cour d'appel estime qu'il s'indique de poser à la Cour la question préjudicielle suggérée par G. Delanghe et son épouse.

## III. *En droit*

- A -

A.1. G. Delanghe et L. Denecker soulignent que la disposition en cause établit une distinction en matière d'immunisation temporaire d'impôt sur les plus-values de cessation en cas d'apport à une société. Lorsqu'il s'agit de l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité, cette immunisation s'applique sans que l'accord du ministre des Finances doive être obtenu. Lorsqu'il s'agit de l'apport d'une universalité de biens, l'immunisation ne vaut qu'après que le ministre des Finances, sur avis conforme du ministre des Affaires économiques ou du ministre des Classes moyennes, a reconnu l'opération comme tendant à l'amélioration de la productivité, à la lutte contre le chômage ou à la rationalisation de l'économie.

A.2. G. Delanghe et L. Denecker estiment que les catégories de contribuables entre lesquelles la distinction est établie sont comparables. Bien que la notion de « branche d'activité » ne soit pas définie dans la loi, il peut être déduit de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 « concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents » qu'il convient d'entendre par ce terme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constitue, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens. Selon l'administration fiscale, il n'est pas nécessaire que tous les éléments d'actif et de passif liés à une branche d'activité soient cédés lorsque la cession concerne encore un ensemble qui

peut fonctionner par ses propres moyens. La notion d'« universalité de biens » n'est pas davantage définie dans la loi, mais il peut être déduit des travaux préparatoires qu'il s'agit d'un apport de « toutes les branches d'activité ». Il faut donc comprendre par « universalité de biens » l'ensemble du patrimoine, tant les éléments actifs que passifs de l'entreprise. Il ressort de ce qui précède que les contribuables concernés se trouvent dans des situations comparables.

A.3.1. Selon G. Delanghe et L. Denecker, par l'immunisation temporaire des plus-values de cessation en cas d'apport à une société, le législateur a incontestablement voulu favoriser de tels apports. En effet, en cas de taxation immédiate, les contribuables sont découragés de réaliser de telles opérations. La mesure tend par conséquent à favoriser l'expansion économique.

La disposition originaires de l'article 40 du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : CIR 1964) prévoyait uniquement une immunisation en cas d'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité. Il n'était donc pas possible de réaliser l'apport d'une universalité de biens en exonération d'impôt.

L'introduction de l'article 40, § 1er, 2°, b), du CIR 1964 avait précisément pour objectif de permettre, sous certaines conditions, que l'apport d'une universalité de biens puisse également être réalisé en bénéficiant d'une immunisation temporaire. En effet, il ressort des travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1973 « modifiant le Code des impôts sur les revenus, en ce qui concerne, notamment, la taxation des plus-values, l'assiette et le calcul de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents, ainsi que la répression de certaines formes de fraude et d'évasion fiscales » que le législateur avait pour but de « combler une lacune ». La *ratio legis* de la modification législative était ainsi de permettre l'apport d'une universalité de biens d'une manière fiscalement neutre. Dans le projet d'origine, qui a conduit à la loi précitée du 25 juin 1973, il était prévu que l'immunisation ne pourrait s'appliquer que lorsque l'apport était également exonéré de droits d'enregistrement. Cependant, ce point a été amendé parce que la portée économique du régime visé aurait été par trop limitée par le renvoi aux droits d'enregistrement. En conséquence de quoi, la procédure de reconnaissance prévue dans la disposition en cause a été proposée et adoptée.

A.3.2. G. Delanghe et L. Denecker font référence à la doctrine, dont il ressortirait que la loi précitée du 25 juin 1973 n'a en réalité pas mis fin à l'impossibilité d'apporter une universalité de biens d'une manière fiscalement neutre dans une société. Selon d'éminents auteurs, la procédure de reconnaissance par le ministre des Finances a rarement ou n'a jamais abouti. Cette circonstance est extrêmement importante dans le cadre de la question préjudicielle à laquelle la Cour doit répondre, raison pour laquelle le juge *a quo* l'a également mentionnée dans sa question.

A.4. Au regard du but poursuivi par le législateur, à savoir favoriser l'expansion économique en encourageant fiscalement l'apport d'activités dans des sociétés, la différence de traitement créée par la disposition en cause, selon que l'apport concerne une ou plusieurs branches d'activité ou une universalité de biens, n'est pas pertinente, ni justifiée, selon G. Delanghe et L. Denecker.

Ils soulignent enfin que la différence de traitement en question a été supprimée par la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières. Bien que cette modification législative ait été réalisée à la suite de la transposition d'une directive européenne, le législateur a lui-même indiqué à cet égard qu'il n'y avait aucune raison pour que l'apport d'une branche d'activité soit traité différemment de l'apport d'une universalité de biens.

A.5. Selon le Conseil des ministres, en adoptant l'article 40, § 1er, 2°, b), du CIR 1964, le législateur a voulu combler une lacune quant à la neutralité fiscale des opérations réalisées au moyen de l'apport de l'ensemble des biens d'un fonds de commerce dans une ou plusieurs sociétés. Cette disposition a pour effet que, à partir de l'exercice d'imposition 1974, un apport de toutes les branches d'activité dans une société peut également bénéficier d'une immunisation d'impôt, même si certaines conditions y sont attachées. L'une de ces conditions est que l'opération soit reconnue par le ministre des Finances, sur avis conforme du ministre des Affaires économiques ou du ministre des Classes moyennes, comme tendant à l'amélioration de la productivité, à la lutte contre le chômage ou à la rationalisation de l'économie.

A.6. Le Conseil des ministres souligne qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi précitée du 25 juin 1973 que le législateur a voulu remédier à une « plus grande inégalité », plus précisément la distinction entre, d'une part, l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité, pour lequel l'immunisation s'appliquait et, d'autre

part, l'apport d'une universalité de biens, pour lequel l'immunisation ne s'appliquait pas, et ce dans le cadre de l'expansion économique, raison pour laquelle l'immunisation a été soumise à une reconnaissance du ministre des Finances.

L'objectif de la mesure consiste donc à combler une lacune relative à la neutralité fiscale des opérations axées sur la concentration et la rationalisation des entreprises, de sorte qu'une demande complémentaire de reconnaissance comme tendant à l'amélioration de la productivité, à la lutte contre le chômage ou à la rationalisation de l'économie n'est pas déraisonnable, mais bien pertinente par rapport à la différence de traitement, si bien qu'il ne peut être question d'une violation du principe d'égalité et de non-discrimination.

A.7. G. Delanghe et L. Denecker répondent que, même s'il est exact que l'objectif de la mesure en cause consistait à favoriser la concentration et la rationalisation des entreprises, pour autant qu'un objectif économique justifié soit poursuivi à cet égard, cette justification ne vaut pas uniquement pour le régime relatif à l'apport de toutes les branches d'activité dans une société. En effet, il ressort de la genèse de la loi que l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité a également été immunisé pour des raisons économiques.

Les textes qui figurent en définitive dans le CIR 1964 trouvent leur origine dans la loi du 15 juillet 1959 « tendant à favoriser l'absorption ou la fusion de sociétés et l'apport de branches d'activité ». Cela ressort des travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962 « portant réforme des impôts sur les revenus » et, plus particulièrement, de l'explication relative à l'article 8, § 2, 2°, de cette loi. Il résulte clairement des travaux préparatoires de la loi précitée du 15 juillet 1959 que l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité a été fiscalement encouragé pour des raisons économiques. L'objectif de la législation originaires visant à l'immunisation de l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité était donc le même que celui de l'extension de l'immunisation à l'apport de toutes les branches d'activité. A la lumière de ces éléments, la différence de traitement critiquée n'est pas pertinente.

- B -

B.1. La question préjudicielle concerne l'article 40, § 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : CIR 1964), tel qu'il a été remplacé par l'article 5 de la loi du 3 novembre 1976 « modifiant le Code des impôts sur les revenus », qui dispose :

« § 1er. Les bénéfices et profits définis à l'article 31, 1°, sont entièrement mais temporairement immunisés :

[...];

2° lorsqu'ils sont obtenus ou constatés à l'occasion :

a) de l'apport, dans les conditions à déterminer par le Roi, d'une ou de plusieurs branches d'activité à une société existante ou à constituer dont le siège social ou le principal établissement est situé en Belgique;

b) de l'apport de l'universalité des biens à des sociétés visées à l'article 94, pour autant que cette opération soit reconnue par le Ministre des Finances, sur avis conforme du Ministre des Affaires économiques ou du Ministre des Classes moyennes, comme tendant à

l'amélioration de la productivité, à la lutte contre le chômage ou à la rationalisation de l'économie ».

B.2. Le juge *a quo* demande si le *littera b)* de l'article 40, § 1er, 2°, du CIR 1964 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'une plus-value de cessation qui est obtenue ou constatée à l'occasion de l'apport d'une universalité de biens dans une société n'est immunisée d'impôts que lorsque cet apport a été reconnu par le ministre des Finances, sur avis conforme du ministre des Affaires économiques ou du ministre des Classes moyennes, comme tendant à l'amélioration de la productivité, à la lutte contre le chômage ou à la rationalisation de l'économie, tandis que, selon le *littera a)*, cette plus-value est immunisée lors de l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité dans une société sans qu'une telle reconnaissance soit nécessaire, en prenant en considération à cet égard le fait que la procédure de reconnaissance visée au *littera b)* n'a jamais été respectée.

B.3.1. Le *littera a)* de l'article 40, § 1er, 2°, du CIR 1964 trouve sa source dans l'article 8 de la loi du 20 novembre 1962 « portant réforme des impôts sur les revenus », lequel, d'après les travaux préparatoires de celle-ci (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 65), était inspiré à son tour de l'article 2 de la loi temporaire du 15 juillet 1959 « tendant à favoriser l'absorption ou la fusion de sociétés et l'apport de branches d'activité ».

B.3.2. L'exposé des motifs du projet devenu la loi précitée du 15 juillet 1959 mentionne :

« La concentration des entreprises contribue indiscutablement à l'amélioration de la productivité, au développement économique et au plein emploi de la main-d'œuvre. Mais cette concentration peut se heurter à des entraves d'ordre fiscal [...].

Il n'est donc pas étonnant que, depuis 1927, plusieurs lois soient intervenues pour lever, tout au moins temporairement, ces entraves fiscales.

Depuis que la loi du 24 novembre 1953 a cessé ses effets, c'est-à-dire depuis le 1er janvier 1958, aucune mesure nouvelle n'a été prise dans ce domaine [...].

Et pourtant, les raisons qui ont motivé antérieurement les mesures fiscales tendant à favoriser les opérations susvisées sont plus valables que jamais. L'évolution économique constante et les impératifs du Marché Commun posent de nouveaux problèmes de regroupement d'entreprises, dont la réalisation doit être encouragée » (*Doc. parl.*, Chambre, 1958-1959, n° 216/1, pp. 1-2).

L'article 2 de la loi précitée du 15 juillet 1959 a été commenté comme suit :

« Si l'absorption ou la fusion de sociétés est un moyen de rationalisation des entreprises, la reprise d'une branche d'activité peut également contribuer à l'expansion de l'économie nationale.

Par analogie avec les mesures favorables prévues en cas d'absorption ou de fusion de sociétés, l'article 2 dispose que la taxe professionnelle ne sera pas applicable aux plus-values réalisées par une société qui fera apport, à partir du 1er mars 1959 jusqu'au 31 décembre 1961, d'une ou de plusieurs branches de son activité à une autre société, existante ou à constituer, à condition :

1° que la société bénéficiaire de l'apport ait son siège social ou son principal établissement administratif en Belgique;

2° que l'apport soit uniquement rémunéré en parts représentatives de droits sociaux;

3° que l'apport réponde à un intérêt économique véritable » (*ibid.*, pp. 3-4).

B.3.3. Il en résulte que le législateur a voulu favoriser l'expansion économique par le biais de l'immunisation fiscale des plus-values réalisées lors de l'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité dans une société. Néanmoins, il ressort également de l'extrait cité des travaux préparatoires que le législateur avait estimé que l'immunisation visée ne pouvait s'appliquer que lorsque l'apport « [répond] à un intérêt économique véritable ».

B.4.1. Le *littera b*) de l'article 40, § 1er, 2°, du CIR 1964 a été inséré dans ce Code par l'article 11 de la loi du 25 juin 1973 « modifiant le Code des impôts sur les revenus, en ce qui concerne, notamment, la taxation des plus-values, l'assiette et le calcul de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents, ainsi que la répression de certaines formes de fraude et d'évasion fiscales ».

B.4.2. Au cours des travaux préparatoires, cette insertion a été commentée comme suit :

« Dans l'état actuel des choses, les opérations de regroupement ou de restructuration d'entreprises par la voie de l'apport de l'universalité des biens d'une société à une ou plusieurs sociétés, sans que cet apport entraîne la dissolution et la liquidation de la société apporteuse, ne sont pas neutres du point de vue des impôts sur les revenus : l'apport de toutes les branches d'activité n'est pas visé par l'article 40, § 1er, 2<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus.

Le Gouvernement avait fait adopter par la Commission de la Chambre un amendement par lequel cette lacune était comblée, mais exclusivement dans les cas où les opérations dont il s'agit sont effectuées en exonération du droit d'apport, en exécution de l'article 302*bis* du Code des droits d'enregistrement, de greffe et d'hypothèque.

En se référant à l'article 302*bis* du Code précité, le Gouvernement voulait éviter de favoriser des opérations de restructuration d'entreprises qui poursuivraient des objectifs d'ordre purement financier plutôt que des objectifs d'intérêt économique général.

En fait, ce texte n'assurerait la neutralité des opérations d'apport en société de l'universalité des biens que dans la mesure où ces opérations iraient de pair avec des investissements effectués dans les zones de développement et contribueraient directement à la création de nouveaux emplois ou activités dans ces zones.

Au cours de la discussion en séance publique, certains membres de la Chambre proposèrent d'amender ce texte.

Les auteurs de l'amendement étaient d'avis que la référence à l'article 302*bis* du Code des droits d'enregistrement, de greffe et d'hypothèque limitait trop considérablement la portée économique du régime envisagé.

Ils proposèrent de remplacer cette référence par un texte par lequel il était renvoyé aux conditions jadis prévues par l'article 302*ter* du même Code, relatif aux apports de branches d'activité, à savoir : l'opération doit être reconnue par le Ministre des Affaires économiques ou par le Ministre des Classes moyennes comme tendant à l'amélioration de la productivité, à la lutte contre le chômage ou à la rationalisation de l'économie.

Le Gouvernement s'est rallié à cet amendement, qui fut adopté par la Chambre » (*Doc. parl.*, Sénat, 1972-1973, n<sup>o</sup> 278, pp. 8-9).

Ultérieurement, le texte de l'amendement visé a de nouveau été amendé en ce sens que le pouvoir de reconnaissance revient au ministre des Finances, sur avis conforme du ministre des Affaires économiques ou du ministre des Classes moyennes (*ibid.*, p. 28).

B.4.3. Il en ressort que le législateur considérait que l'absence d'immunisation fiscale pour les plus-values réalisées lors de l'apport d'une universalité de biens dans une société devait être considérée comme une lacune, à laquelle il voulait remédier par l'article 11 de la loi précitée du 25 juin 1973.

Il apparaît également de l'extrait cité des travaux préparatoires que la mesure contenue au *littera* b) de l'article 40, § 1er, 2°, du CIR 1964 était dictée, tout comme la mesure contenue au *littera* a), par l'objectif de favoriser l'expansion économique. Toutefois, pour éviter que les plus-values soient immunisées lorsqu'un apport dans une société n'est dicté que par des raisons financières, et ne relève donc pas de l'intérêt économique général, le législateur a considéré qu'il était indiqué de faire dépendre l'immunisation d'une reconnaissance préalable par le ministre des Finances, sur avis conforme du ministre des Affaires économiques ou du ministre des Classes moyennes.

B.5. Il résulte de ce qui précède que le législateur a poursuivi les mêmes objectifs avec les deux mesures contenues à l'article 40, § 1er, 2°, du CIR 1964, plus précisément la promotion de l'expansion économique par l'élimination des obstacles fiscaux en cas d'apport à une société, pour autant que l'apport présente un intérêt économique général.

Au regard de ces éléments, il n'est pas raisonnablement justifié que lors de l'apport d'une universalité de biens dans une société, l'accord du ministre des Finances, sur avis conforme du ministre des Affaires économiques ou du ministre des Classes moyennes, soit requis avant que la plus-value réalisée puisse bénéficier de l'immunisation fiscale prévue, alors que cet accord n'est pas requis pour l'immunisation fiscale en cas d'apport d'une ou de plusieurs branches d'activité. Bien que le législateur puisse estimer que la plus-value de cessation réalisée lors de tels apports peut uniquement être immunisée fiscalement lorsque l'apport présente un intérêt économique général, il ne peut, à cet égard, créer aucune différence de traitement insusceptible d'être raisonnablement justifiée.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 40, § 1er, 2°, b), du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il a été remplacé par l'article 5 de la loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus, 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, à l'audience publique du 3 décembre 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt