

Numéro du rôle : 4862
Arrêt n° 122/2010 du 28 octobre 2010

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 194<sup>quater</sup>, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 6 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, posée par le Tribunal de première instance de Mons.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

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

Par jugement du 17 décembre 2009 en cause de la SPRL « Etablissements Central Jardin » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 2 février 2010, le Tribunal de première instance de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 194<sup>quater</sup>, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 6 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, applicable à l'exercice d'imposition 2006, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME selon les critères repris à l'article 15, § 1er, du Code des sociétés mais qui ne peuvent bénéficier de l'application du taux réduit à l'impôt des sociétés dans les conditions fixées à l'article 215, alinéas 2 et 3, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, sont exclues de l'exonération pour constitution d'une réserve d'investissement ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Etablissements Central Jardin », dont le siège social est établi à 7181 Seneffe, rue de la Samme 28;

- le Conseil des ministres.

La SPRL « Etablissements Central Jardin » a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 7 octobre 2010 :

- ont comparu :

- . Me T. Radelet, avocat au barreau de Nivelles, pour la SPRL « Etablissements Central Jardin »;

- . B. Druart, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

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

Le litige devant le juge *a quo* concerne la contestation de la cotisation à l'impôt des sociétés enrôlée à charge de la SPRL « Etablissements Central Jardin ».

La demanderesse soutient que l'article 194<sup>quater</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il fixe comme critère pour l'immunisation de la réserve d'investissement qu'une PME puisse bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés, même dans le cas où la société ne peut bénéficier du taux réduit parce que la rémunération du dirigeant est inférieure à celle prévue par l'article 215, alinéa 3, du CIR 1992.

L'administration prétend que la disposition ne crée aucune discrimination puisque c'est à la suite d'une décision prise par le dirigeant d'entreprise avec approbation de l'assemblée générale des associés – décision vraisemblablement dictée par un souci de planification fiscale liée au différentiel entre le taux de l'impôt des sociétés et celui de l'impôt des personnes physiques – que la société n'a pu bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés.

La demanderesse ayant sollicité, à titre subsidiaire, d'interroger la Cour, le juge *a quo* a décidé de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

### III. *En droit*

- A -

A.1. La demanderesse devant le juge *a quo* se réfère aux arrêts n° 59/2004, n° 162/2006 et n° 163/2007, dans lesquels la Cour a jugé discriminatoire de définir les petites et moyennes entreprises en référence aux critères d'application du taux réduit à l'impôt des sociétés visés à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992. Elle estime que la référence à l'application de l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992 n'est pas un critère pertinent, compte tenu de l'objectif de la mesure qui est d'encourager l'autofinancement des petites et moyennes entreprises.

Le fait que le taux réduit ne soit pas appliqué au bénéfice imposable peut en effet être la conséquence (1) du dépassement de la limite visée à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992, ou (2) du fait que le contribuable relève d'un des cas d'exclusion visés à l'article 215, alinéa 3, du CIR 1992. Dans le cas présent, l'absence d'application du taux réduit n'est pas due au montant du bénéfice imposable, mais au fait que la rémunération accordée au dirigeant est insuffisante. La demanderesse devant le juge *a quo* estime que la référence au taux réduit est dénuée de toute pertinence, mais demande à la Cour de tenir compte expressément des deux hypothèses précitées dans lesquelles une société peut être exclue du taux réduit.

La question invite donc à comparer les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais dont la rémunération accordée à un dirigeant n'atteint pas le minimum fixé à l'article 215, alinéa 3, 4°, et qui sont donc exclues de l'exonération pour constitution d'une réserve d'investissement, et les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME et dont la rémunération qu'elles accordent atteint le minimum précité, qui peuvent bénéficier de l'exonération de la réserve d'investissement.

A.2. La demanderesse devant le juge *a quo* rappelle qu'un des objectifs de la loi du 24 décembre 2002 était de revaloriser le statut fiscal des PME pour stimuler l'investissement sur fonds propres.

Comme l'a constaté dans son avis la section de législation du Conseil d'Etat, 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 PME, 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 CIR 1992. Par ailleurs, il y a des PME qui réalisent un bénéfice imposable supérieur à ce seuil sans qu'elles perdent pour autant

le caractère de PME. Enfin, certaines PME, 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 CIR 1992.

A.3. La disposition en cause a d'ailleurs été modifiée par la loi du 22 décembre 2009, qui se réfère désormais à l'article 15 du Code des sociétés, le législateur ayant choisi, afin de se conformer à l'arrêt n° 163/2007 précité, de définir de manière uniforme, dans toutes les dispositions du CIR 1992, les PME en référence au Code des sociétés.

A.4. Le Conseil des ministres estime que dans l'arrêt n° 163/2007 la Cour a jugé sans pertinence le critère de la disposition en cause, non seulement en considération du montant absolu du bénéfice imposable au cours d'un exercice social déterminé, mais, plus généralement, en référence à la possibilité de bénéficier ou non du taux réduit à l'impôt des sociétés en application de l'article 215, alinéas 2 et 3.

La mise en œuvre du critère retenu par l'article 215, alinéa 3, 4°, du CIR 1992 aura pour conséquence, à l'instar de la mise en œuvre de l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992, que certaines PME ne pourront pas bénéficier de l'exonération pour constitution d'une réserve d'investissement, alors qu'elles se trouvent, par rapport à l'objectif du législateur d'accroître les moyens propres de ces entreprises, dans une situation comparable à celle des PME qui en bénéficieront.

A.5. Le législateur a d'ailleurs modifié l'article 194<sup>quater</sup>, § 1er, du CIR 1992, afin d'éliminer la discrimination constatée par la Cour dans l'arrêt n° 163/2007, et de se référer aux sociétés qui sont considérées comme des PME sur la base de l'article 15 du Code des sociétés; ce nouvel article n'est toutefois applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2010.

A.6. La demanderesse devant le juge *a quo* et le Conseil des ministres estiment par conséquent que la question préjudicielle appelle une réponse positive.

- B -

B.1. L'article 194<sup>quater</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), tel qu'il a été inséré par l'article 6 de la loi du 24 décembre 2002, énonce :

« § 1er. Dans le chef des sociétés pour lesquelles le taux de l'impôt est fixé conformément à l'article 215, alinéa 2, la réserve d'investissement constituée à l'expiration de la période imposable n'est pas considérée comme un bénéfice dans les limites et aux conditions prévues ci-après.

§ 2. Le montant de la réserve d'investissement est immunisé à concurrence de 50 p.c. du résultat réservé imposable de la période imposable, avant constitution de la réserve d'investissement, et diminué :

1° des plus-values sur actions ou parts exonérées en vertu de l'article 192;

2° de la quotité de la plus-value sur des véhicules visés à l'article 66 qui n'est pas prise en considération en vertu de l'article 24, alinéa 3;

3° de la réduction du capital libéré, calculée en moyenne pondérée sur la période imposable, par rapport à la période imposable antérieure pendant laquelle l'avantage de la constitution d'une réserve d'investissement a été obtenu en dernier lieu;

4° de l'augmentation des créances de la société, calculée comme au 3°, sur les personnes physiques suivantes :

- les personnes qui détiennent des actions ou parts de la société;
- les personnes qui exercent un mandat ou des fonctions visées à l'article 32, alinéa 1er, 1°;
- leur conjoint ou leurs enfants, quand ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ces enfants.

Le résultat réservé imposable qui est, après diminution, pris en considération pour le calcul de la réserve d'investissement conformément à l'alinéa 1er, est limité à 37.500 EUR par période imposable.

La réserve d'investissement ainsi calculée n'est immunisée que si et dans la mesure où les réserves taxées, avant constitution de la réserve d'investissement, sont, à la fin de la période imposable, supérieures aux réserves taxées à la fin de la période imposable antérieure pendant laquelle l'avantage de la constitution d'une réserve d'investissement a été obtenu en dernier lieu.

La réserve d'investissement n'est immunisée que pour autant qu'il soit satisfait aux conditions visées à l'article 190.

§ 3. Un montant égal à la réserve d'investissement doit être investi par la société :

a) en immobilisations corporelles ou incorporelles amortissables qui peuvent donner droit à l'avantage de la déduction pour investissement;

b) dans un délai de trois ans prenant cours le premier jour de la période imposable pour laquelle la réserve d'investissement est constituée, et au plus tard à la dissolution de la société.

Les immobilisations qui sont considérées comme un remploi en vertu de l'article 47, sont exclues à titre d'investissement pour l'application de l'alinéa précédent.

§ 4. Si l'investissement n'est pas effectué selon les modalités et dans le délai fixé au § 3, la réserve d'investissement immunisée antérieurement est considérée comme un bénéfice de la période imposable au cours de laquelle le délai d'investissement a pris fin.

La réserve d'investissement immunisée antérieurement est considérée comme un bénéfice de la période imposable au cours de laquelle l'investissement pris en considération au § 3 est aliéné, lorsque cet investissement a été investi moins de trois ans dans la société au moment de l'aliénation, et ce, proportionnellement aux amortissements non encore admis sur cet

investissement. Cette disposition n'est pas applicable lorsque l'aliénation a lieu à l'occasion d'un sinistre, d'une expropriation, d'une réquisition en propriété ou d'un autre événement analogue.

§ 5. Afin de justifier l'avantage de la réserve d'investissement, la société doit joindre à sa déclaration à l'impôt des sociétés un relevé dont le modèle est arrêté par le Ministre des Finances ou son délégué, pour l'exercice d'imposition pour lequel la réserve a été constituée et pour les exercices d'imposition suivants jusqu'au moment où l'investissement doit être effectué.

§ 6. Le Roi détermine les modalités d'investissement visées au § 3, en cas d'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens visé à l'article 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, et en cas de fusion ou de scission visées à l'article 211, § 1er.

Le Roi peut fixer, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, un montant supérieur à 37.500 EUR ».

B.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).

Cette disposition vise à encourager l'autofinancement des petites et moyennes entreprises (PME) en accordant une exonération du bénéfice réservé (*ibid.*, p. 33). Elle est uniquement applicable aux sociétés qui peuvent bénéficier, pour l'exercice d'imposition en question, du taux réduit à l'impôt des sociétés qui est fixé à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992.

Le taux ordinaire de l'impôt des sociétés est de 33 p.c. (article 215, alinéa 1er, du CIR 1992).

L'article 215, alinéa 2, du CIR 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. ».

L'article 215, alinéa 3, dispose que l'alinéa 2 de cette disposition n'est pas applicable à une série de catégories de sociétés.

Dans sa version applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, qui concerne l'exercice d'imposition 2006, cet article disposait :

« L'alinéa 2 n'est pas applicable :

[...]

4° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 30.000 EUR;

[...] ».

B.3. La question consiste à demander si l'article 194<sup>quater</sup>, § 1er, du CIR 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais qui sont exclues de l'application du taux réduit à l'impôt des sociétés prévu par l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992 parce qu'elles n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise la rémunération visée à l'article 215, alinéa 3, 4°, du même Code, sont exclues de l'exonération pour constitution d'une réserve d'investissement, alors que les sociétés qui répondent également aux caractéristiques d'une PME mais qui ne sont pas exclues du taux réduit à l'impôt des sociétés en raison de la rémunération de leurs dirigeants d'entreprise, peuvent bénéficier de l'exonération en question.

B.4. La partie demanderesse devant le juge *a quo* demande à la Cour de répondre par l'affirmative à cette question, en prenant en considération la situation des sociétés qui sont exclues de l'application du taux réduit à l'impôt des sociétés parce que la rémunération du dirigeant d'entreprise est inférieure à celle prévue par l'article 215,

alinéa 3, 4°, du CIR 1992, alors même que leur bénéfice imposable ne dépasse pas la limite prévue à l'article 215, alinéa 2, du même Code.

B.5. Parallèlement aux objectifs généraux de la réforme, tels qu'ils sont décrits en B.2, le législateur avait le souci, exprimé à plusieurs reprises au cours des travaux préparatoires de la loi, de « revaloriser » le statut fiscal des PME « 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.6. S'il est justifié que le législateur prévoie un régime dérogatoire pour les PME, en fonction des objectifs qu'il poursuit, la Cour doit néanmoins examiner si le critère qu'il a retenu à cette fin est 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 pertinent par rapport à l'objet de la mesure considérée et au but qu'elle poursuit.

B.7.1. En complétant, par l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992, l'article 215 du CIR 1992 d'un alinéa 3, 4°, le législateur a voulu réduire l'incitant fiscal à la constitution de sociétés ou à la transformation d'entreprises individuelles en sociétés (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, pp. 4-5). Il a voulu éviter que, par la création de sociétés, l'impôt ou les cotisations de sécurité sociale soient éludés (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/5, p. 75). A cette fin, il a pris une mesure adéquate en exigeant que les sociétés qui bénéficient du taux réduit de l'impôt des sociétés allouent à leurs dirigeants des rémunérations d'un montant suffisant pour entraîner le paiement d'impôts et de cotisations de sécurité sociale que la constitution en société d'une activité professionnelle indépendante aboutit à faire disparaître.

B.7.2. La condition de rémunération minimale allouée aux dirigeants d'entreprise prévue à l'article 215, alinéa 3, 4°, du CIR 1992 poursuit donc un but fiscal spécifique, sans avoir pour objectif de définir la notion de PME.



L'exposé des motifs de la loi du 31 juillet 2004, qui a modifié les articles 196, § 2, et 216, 2°, b), du Code des impôts sur les revenus 1992, afin de tenir compte des arrêts n<sup>os</sup> 59/2004 et 162/2006 de la Cour constitutionnelle, confirme d'ailleurs ce constat :

« En ce qui concerne l'article 215, 3<sup>e</sup> alinéa du CIR 92, on notera que cette disposition vise uniquement à fixer les critères auxquels les sociétés doivent satisfaire pour bénéficier du taux réduit prévu à l'article 215, 2<sup>e</sup> alinéa, CIR 92 et n'a pas pour objectif de donner une définition à la notion de PME » (*Doc. parl.*, 2003-2004, DOC 51-1197/001, p. 6).

B.8. La mise en œuvre du critère retenu par la disposition en cause a donc pour conséquence que certaines PME ne peuvent pas bénéficier de l'exonération pour constitution d'une réserve d'investissement, alors qu'elles se trouvent, par rapport aux objectifs spécifiques poursuivis par le législateur à leur égard, dans une situation semblable à celle des PME qui en bénéficient.

B.9.1. L'article 45 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses a d'ailleurs remplacé l'article 194<sup>quater</sup>, § 1er, du CIR 1992 par ce qui suit :

« § 1er. La réserve d'investissement constituée à l'expiration d'une période imposable, par des sociétés qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à cette période imposable, n'est pas considérée comme un bénéfice dans les limites et aux conditions prévues ci-après. ».

En vertu de l'article 50 de la loi du 22 décembre 2009 précitée, cette modification est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2010.

B.9.2. Les travaux préparatoires de cette disposition exposent :

« Eu égard à l'arrêt n<sup>o</sup> 163/2007 du 19 décembre 2007 de la Cour constitutionnelle, il est proposé maintenant de définir, dans toutes les dispositions du CIR 92 qui visent spécifiquement les sociétés répondant aux critères de PME, de manière uniforme les sociétés visées en se référant dans les dispositions concernées aux sociétés qui sur base de l'article 15 du Code des sociétés sont considérées comme petites sociétés » (*Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, DOC 52-2170/001, p. 27).

B.10. Il s'ensuit que le critère retenu n'est pas pertinent et que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 194<sup>quater</sup>, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 6 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, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que sont exclues de l'exonération pour constitution d'une réserve d'investissement, les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais qui sont exclues de l'application de l'article 215, alinéa 2, du même Code parce qu'elles n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise la rémunération visée à l'article 215, alinéa 3, 4°, du même Code.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 28 octobre 2010.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior