

| |
|---|
| Numéro du rôle : 5061 |
| Arrêt n° 154/2011 du 13 octobre 2011 |

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 218, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Namur.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 18 novembre 2010 en cause de la SA « Magotteaux Group » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 29 novembre 2010, le Tribunal de première instance de Namur a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 218, § 2, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 14 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-t-il le principe d'égalité formulé aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui réalisent un bénéfice imposable supérieur au montant limite fixé à l'article 215 C.I.R./92 sont exclues du bénéfice de l'absence de majoration due sur l'impôt se rapportant aux trois premiers exercices comptables à partir de sa constitution alors que les sociétés dont le bénéfice imposable ne dépasse pas ce montant ne supportent pas ces majorations ? ».

La SA « Magotteaux Group », dont le siège social est établi à 1348 Louvain-la-Neuve, avenue E. Einstein 14, a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 13 septembre 2011 :

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et A. Alen ont fait rapport;
- 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*

La SA « Magotteaux Group » a été constituée le 11 mai 2006. Son premier exercice fiscal s'est clôturé le 31 décembre 2006. En raison de l'insuffisance de ses versements anticipés, sa cotisation à l'impôt des sociétés a fait l'objet d'une majoration pour l'exercice d'imposition 2008. Cette société ne peut en effet bénéficier du mécanisme d'exonération de ladite majoration, prévue à l'article 218, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) puisque son revenu imposable excède 322 500 euros, ce montant étant lui-même fixé par l'article 215, alinéa 2, du même Code.

Devant le juge *a quo*, la SA « Magotteaux Group » conteste le caractère constitutionnel du critère ouvrant le droit à l'exonération prévue à l'article 218, § 2, du CIR 1992. La Cour constitutionnelle aurait déjà eu l'occasion de constater, à plusieurs reprises, le caractère discriminatoire d'un tel critère.

L'Etat belge estime, pour sa part, que l'article 218, § 2, du CIR 1992 est applicable en l'espèce et que les arrêts de la Cour constitutionnelle cités par la SA « Magotteaux Group » ne sont pas pertinents.

Compte tenu de ce qui précède, le juge *a quo* estime nécessaire de poser la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1. Selon la SA « Magotteaux Group », les sociétés réalisant un bénéfice imposable supérieur au montant fixé à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992, d'une part, et les sociétés ne réalisant pas un bénéfice imposable supérieur à ce montant, d'autre part, sont dans des situations comparables.

A supposer que le critère de différenciation contenu dans la disposition en cause soit objectif, encore faudrait-il considérer que la différence de traitement qui en résulte n'est pas pertinente par rapport à l'objectif de l'article 218, § 2, dudit Code, qui est de favoriser les petites et moyennes entreprises.

A.2. La SA « Magotteaux Group » renvoie aux arrêts n^{os} 59/2004, 162/2006 et 163/2007 de la Cour pour asseoir son argumentation. Elle constate également que le législateur a modifié l'article 196, § 2, du CIR 1992 afin de se conformer au premier de ces arrêts. En outre, la loi du 22 décembre 2009 a supprimé le renvoi, dans l'article 218 du CIR 1992, à l'article 215, alinéa 2, du même Code et y a substitué un renvoi à l'article 15 du Code des sociétés. Ainsi, le législateur a lui-même reconnu l'inconstitutionnalité de l'ancienne disposition. Néanmoins, celle-ci est toujours applicable au litige pendant devant le juge *a quo*.

- B -

B.1.1. Tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 218 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) dispose :

« § 1. L'impôt calculé conformément aux articles 215 à 217 est éventuellement majoré comme il est prévu en matière d'impôt des personnes physiques par les articles 157 à 168, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés.

Par dérogation aux articles 160 et 165, la limitation de la majoration à 90 p.c. et le relèvement de la base de calcul à 106 p.c. de l'impôt dû à l'Etat, ne sont cependant pas applicables.

§ 2. Aucune majoration n'est due sur l'impôt, calculé conformément à l'article 215, alinéa 2, qui se rapporte aux trois premiers exercices comptables à partir de la constitution de la société ».

Le paragraphe 2 de cet article a été inséré par l'article 14 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 ».

B.1.2. L'article 49 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses a remplacé l'article 218, § 2, du CIR 1992 par la disposition suivante :

« Dans le chef d'une société qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, est considérée comme petite société, aucune majoration n'est due sur l'impôt, qui se rapporte aux trois premiers exercices comptables à partir de sa constitution ».

Compte tenu de ce que le litige pendant devant le juge *a quo* concerne l'exercice d'imposition 2008, la Cour ne doit pas tenir compte de cette modification.

B.2. Tel qu'il a été inséré par la loi du 24 décembre 2002, l'article 218, § 2, du CIR 1992 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 % (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. ».

B.3. La question consiste à demander si l'article 218, § 2, 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 dont le bénéfice imposable dépasse la limite prévue à

l'article 215, alinéa 2, du même Code sont exclues de l'exonération de toute majoration d'impôt pour absence ou insuffisance de versements anticipés, au cours des trois premiers exercices fiscaux, alors que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais dont le bénéfice imposable ne dépasse pas la limite précitée peuvent quant à elles bénéficier de l'exonération en question.

B.4. Parallèlement aux objectifs généraux de la réforme, tels qu'ils sont décrits en B.2, le législateur souhaitait « prendre un ensemble de mesures spécifiquement orientées vers les PME » et leur accorder notamment « une exonération de toute majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés [...] au cours des trois premiers exercices comptables suivant leur constitution » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 8-9).

B.5. 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 objectif et pertinent par rapport à l'objet de la mesure considérée et au but qu'elle poursuit.

B.6. 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 (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, 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 PME, puisqu'il y a des sociétés qui ne répondent pas aux caractéristiques d'une PME et 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 à qui il arrive de réaliser un bénéfice imposable supérieur à ce seuil, sans qu'elles en perdent, pour autant, le caractère de PME.

B.7. La mise en œuvre du critère retenu par la disposition en cause aura donc pour conséquence que certaines PME ne pourront pas être exonérées de la majoration d'impôt due pour absence ou insuffisance de versements anticipés, au cours des trois premiers exercices fiscaux, 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 bénéficieront de l'exonération.

B.8. 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 218, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 14 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 les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais dont le bénéfice imposable dépasse la limite prévue à l'article 215, alinéa 2, du même Code ne sont pas exonérées de la majoration due en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés au cours des trois premiers exercices comptables à partir de leur constitution.

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 13 octobre 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse