

Numéro du rôle : 5417
Arrêt n° 60/2013 du 25 avril 2013

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 43 du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il a été modifié par l'article 11 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke, J. Spreutels et P. Nihoul, assistée du greffier F. Meersschaut, 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 16 mars 2012 en cause de Daniel Ralet contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 7 juin 2012, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 43 du Code des impôts sur les revenus 1964 (tel que modifié par la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires [1979-1980]) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée, en tant qu'il limite à cinq périodes imposables la possibilité de déduire au titre de pertes professionnelles antérieures, les pertes éprouvées à partir de l'exercice comptable prenant cours après le 31 décembre 1976, dans la mesure où elles n'excèdent pas les réductions de valeur admises au point de vue fiscal ou dans la mesure où elles auraient pu être déduites dans le délai précité si des réductions de valeurs n'avaient pas été admises, alors que cette disposition exclut de cette limitation à cinq périodes imposables les pertes professionnelles éprouvées à partir de l'exercice comptable prenant cours après le 31 décembre 1976, soit dans la mesure où elles n'excèdent pas les amortissements admis au point de vue fiscal, soit dans la mesure où elles auraient pu être déduites dans le délai précité si des amortissements n'avaient pas été admis ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Daniel Ralet, demeurant à 1000 Bruxelles, boulevard de la Cambre 48;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 13 mars 2013 :

- ont comparu :
 - . Me J. Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles, pour Daniel Ralet;
 - . Me L. Gilain *loco* Me B. Dewit, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et E. Derycke ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- 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 question qui oppose Daniel Ralet, ingénieur civil dont l'activité professionnelle consiste dans l'exploitation d'une entreprise industrielle, à l'Etat belge est celle de savoir si Daniel Ralet peut déduire de ses revenus imposables afférents aux exercices d'imposition 1991 et 1992 des pertes antérieures subies durant les années 1979, 1980 et 1981 et qui résultent de réductions de valeur actées sur des stocks et sur des créances.

L'imputation de ces pertes antérieures d'un montant global de 2 922 586 francs aurait permis à Daniel Ralet de réduire la base imposable de l'exercice d'imposition 1991, en tant qu'elle se compose de revenus professionnels, à zéro (soit 3 479 197 francs (revenus professionnels) - 1 043 473 francs (montant des pertes antérieures dont l'imputation est admise par l'administration fiscale dans le cadre de la décision directoriale) = 2 435 724 francs; le montant de 2 922 586 francs était dès lors suffisant pour réduire le montant de la base imposable à zéro et laissait même subsister un solde de pertes pour l'exercice d'imposition 1992).

Le solde du montant des pertes antérieures, subsistant après cette opération, soit 486 862 francs (2 922 586 francs - 2 435 724 francs), aurait permis de réduire le montant des revenus professionnels imposables pour l'exercice d'imposition 1992 de 852 840 francs à 365 978 francs, limitant ainsi le montant du revenu imposable globalement à 444 213 francs (soit 365 978 francs + 78 235 francs (revenus de propriétés foncières)).

L'administration fiscale s'oppose à l'imputation des pertes antérieures afférentes aux années 1979, 1980 et 1981 au motif qu'elle se heurte au délai de récupération de cinq ans :

« L'administration refuse en l'espèce l'imputation des pertes antérieures afférentes aux années 1979 à 1981 au motif que ces pertes ne sont pas récupérables au-delà du délai de 5 ans; les seules pertes professionnelles qui sont encore récupérables sans limitation dans le temps jusqu'à l'exercice d'imposition 1990 sont celles qui correspondent aux amortissements actés » (conclusions additionnelles et de synthèse de l'Etat belge, p. 6).

Daniel Ralet fait valoir devant le juge *a quo* que cette position ne peut être admise, l'article 43 du Code des impôts sur les revenus 1964 (devenu l'article 23 du Code des impôts sur les revenus 1992) sur la base duquel l'administration fiscale justifie ce refus faisant, selon lui, une différence injustifiée entre les amortissements, qui peuvent bénéficier de cette réduction sans limitation dans le temps, et les pertes professionnelles liées à des réductions de valeur, lesquelles ne bénéficient pas de cette réduction au-delà de cinq ans.

Tel est l'objet de la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Daniel Ralet considère que l'article 43 du Code des impôts sur les revenus 1964 (CIR 1964), tel qu'issu de la modification par l'article 11 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, viole les principes de non-discrimination et d'égalité de traitement consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où la limitation à une période de cinq ans de la possibilité de la déduction des pertes antérieures s'applique aux pertes antérieures résultant de réductions de valeur actées comme en l'espèce sur des stocks ou des créances, alors que les pertes antérieures résultant d'amortissements échappent à ce délai.

Or, tant les amortissements que les réductions de valeur sont des ajustements de valeur d'un élément préalablement entré dans le bilan. Il s'agit de modifications patrimoniales susceptibles d'être appliquées aux évaluations initialement portées au bilan. Dans les deux hypothèses, il s'agit de modifications bilantaires vers le bas n'impliquant aucun décaissement.

Dans l'un et l'autre cas, l'article 19 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises (actuel article 48 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés) oblige une entreprise à constituer systématiquement les amortissements et réductions de valeur.

Dans ce contexte, on peut également rappeler que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société (article 2 de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, « fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés »). Une référence explicite à ce principe a été introduite par l'arrêté royal du 12 septembre 1983 dans l'arrêté royal de 1976.

Au regard du principe d'égalité, l'article 43, alinéas 1er, 3°, et 2, 2°, du CIR 1964 fait une discrimination non justifiée entre des contribuables disposant tous les deux de pertes antérieures, et qui donc du point de vue de la capacité contributive se trouvent dans une situation comparable, mais qui subissent un traitement fiscal différent selon que ces pertes résultent d'amortissements (« sans qu'il n'y ait lieu de distinguer qu'il s'agisse d'amortissements ordinaires, complémentaires ou exceptionnels ») ou que ces pertes résultent de réductions de valeur.

Cette différence de traitement n'est pas justifiée dans les travaux préparatoires de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, si ce n'est que dans l'exposé des motifs et dans le cadre du rapport fait au nom de la Commission des Finances, le Gouvernement a émis son souci de traiter de cette façon les amortissements en vue de ne pas alourdir la charge fiscale.

La question préjudicielle appelle donc une réponse affirmative.

A.2. Le Conseil des ministres, qui rappelle, en les approuvant, les motifs du jugement *a quo* faisant état de la différence de traitement en cause, soutient qu'il n'aperçoit aucun élément quelconque de nature à justifier ce traitement différencié du report des pertes dans le temps suivant qu'elles proviennent de la prise en compte d'amortissements ou de la prise en compte de réductions de valeur.

Au demeurant, les articles 263 et 309, 8°, de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales ont mis un terme à cette différence de traitement.

La Cour est donc invitée à donner une réponse affirmative à la question qui lui est posée.

- B -

B.1. L'article 43 du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : CIR 1964), tel que modifié par la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 et tel qu'il était applicable « au moment des faits », disposait :

« Le montant net des revenus professionnels est déterminé comme suit :

1° le montant brut des revenus de chacune des activités professionnelles est diminué des dépenses ou charges professionnelles qui grèvent ces revenus;

2° les pertes professionnelles éprouvées pendant la période imposable, en raison d'une activité professionnelle quelconque, sont imputées sur les revenus des autres activités;

3° des revenus professionnels déterminés conformément aux 1° et 2° sont déduites les pertes professionnelles éprouvées au cours des cinq périodes imposables antérieures; cette déduction s'opère successivement sur les revenus professionnels de chacune des périodes imposables suivantes;

4° du total des revenus professionnels, déterminé conformément aux 1° à 3° du présent article, sont déduits les dépenses ou abattements visés aux articles 54 à 66.

Peuvent être déduites en dehors du délai prévu au 3° de l'alinéa qui précède :

1° les pertes professionnelles résultant d'événements de force majeure ou de cas fortuits survenus à partir du 1er janvier 1960;

2° les pertes professionnelles éprouvées à partir de l'exercice comptable prenant cours après le 31 décembre 1976, soit dans la mesure où elles n'excèdent pas les amortissements admis au point de vue fiscal, soit dans la mesure où elles auraient pu être déduites dans le délai précité si des amortissements n'avaient pas été admis;

3° les pertes professionnelles relatives à un exercice comptable précédant celui qui prend cours après le 31 décembre 1976, dans la mesure où elles auraient pu l'être dans le délai précité si des amortissements n'avaient pas été admis au point de vue fiscal à partir de l'exercice comptable prenant cours après le 31 décembre 1976.

Le Roi détermine les modalités suivant lesquelles s'opèrent les déductions prévues par le présent article ».

B.2. La Cour est interrogée sur la compatibilité de la disposition précitée avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle ne permet pas de déduire des revenus imposables des pertes antérieures subies au-delà des cinq années précédant la période imposable alors qu'elle autorise pareille déduction, sans limite dans le temps, pour les amortissements prenant cours pendant cette même période.

B.3.1. La modification de l'article 43 du CIR 1964 en cause par la loi du 8 août 1980 précitée trouve son origine dans la volonté exprimée par le Gouvernement d'« éviter que l'obligation d'acter les amortissements et moins-values et de constituer les provisions pour risques, indépendamment du résultat, ait pour effet de réduire, en fait, la durée de récupération des pertes fiscales » (rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, *Moniteur belge*, 19 octobre 1976, p. 13463).

Dans la prolongation de la volonté exprimée d'une neutralisation de l'incidence fiscalement défavorable du nouveau droit comptable, l'article 43, alinéa 2, du CIR 1964 a

autorisé la déductibilité sans limite dans le temps des amortissements pratiqués au cours de cet exercice.

B.3.2. Le critère sur la base duquel est opérée la différence de traitement relative à la déductibilité des pertes professionnelles se réfère aux seules pertes qui n'excèdent pas les amortissements admis au point de vue fiscal, à l'exclusion des pertes résultant de réductions de valeur.

B.3.3. Selon l'article 12 de l'arrêté royal précité du 8 octobre 1976 (actuel article 45, alinéa 1er, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés), les amortissements sont « les montants pris en charge par le compte de résultats, relatifs aux frais d'établissement et aux immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue soit de répartir le montant de ces frais d'établissement et le coût d'acquisition, éventuellement réévalué, de ces immobilisations sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable, soit de prendre en charge ces frais et ces coûts au moment où ils sont exposés ». Sur le plan fiscal, ces amortissements « sont considérés comme des frais professionnels dans la mesure où ils sont basés sur la valeur d'investissement ou de revient, où ils sont nécessaires et où ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable » (article 45, 4°, du CIR 1964, actuel article 61 du CIR 1992).

Selon l'article 12 du même arrêté royal, on entend par réductions de valeur « les abattements apportés au prix d'acquisition des éléments de l'actif autres que ceux visés à l'alinéa précédent, et destinés à tenir compte de la dépréciation, définitive ou non, de ces derniers à la date de clôture de l'exercice » (actuel article 45, alinéa 2, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 précité). Sont donc susceptibles d'être soumis à des réductions de valeur : les terrains et les autres immobilisations corporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps, les immobilisations financières, les stocks, les encours, les créances, les placements de trésorerie et les valeurs disponibles.

Ainsi, tant les amortissements que les réductions de valeur sont des ajustements de valeur d'un élément préalablement entré dans le bilan. Il s'agit de modifications patrimoniales susceptibles d'être appliquées aux évaluations initialement portées au bilan. Qu'il s'agisse des

amortissements ou des réductions de valeur, ces modifications bilantaires n'impliquent aucun décaissement. Sur le plan fiscal, tant les amortissements que les réductions de valeur impliquent donc une dépréciation de la valeur d'acquisition d'un élément de l'actif.

B.3.4. Les travaux préparatoires de la loi du 8 août 1980 ne s'expliquent pas sur l'origine du traitement différencié des pertes résultant d'amortissements et des pertes résultant de réductions de valeur. Dans l'exposé des motifs, il est mentionné que l'adoption de la règle particulière pour les pertes résultant d'amortissements a pour but de réaliser « l'engagement que le Gouvernement précédent a pris de veiller à ce que les dispositions réglementaires prises en exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises n'aient pas d'effets fiscaux indirects » (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/1, p. 6). Dans le rapport fait au nom de la Commission des Finances, le ministre des Finances commente la modification comme suit :

« La loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises oblige ces dernières à comptabiliser leurs amortissements, même si les résultats d'exploitation sont insuffisants pour les absorber.

Il convenait d'éviter que cette obligation ait une incidence fiscale défavorable pour les entreprises. C'est pourquoi le présent article autorise la déduction des pertes professionnelles dues aux amortissements, au-delà du terme de cinq ans » (*Doc. parl.*, Sénat, 1979-1980, n° 483-9, p. 24, voy. aussi p. 8).

Dans son mémoire, le Conseil des ministres constate « qu'il n'aperçoit aucun élément quelconque qui soit de nature à justifier ce traitement différencié du report des pertes dans le temps suivant qu'elles proviennent de la prise en compte d'amortissements ou de la prise en compte de réductions de valeur ».

La Cour observe enfin qu'un terme a été mis à ce traitement différencié par les articles 263 et 309, 8°, de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales, qui suppriment toutes les limites dans le temps des pertes professionnelles à partir de l'exercice d'imposition 1991.

B.4. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 43 du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il a été modifié par l'article 11 de la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980 et tel qu'il est applicable au litige en cause, viole les articles 10 et 11 de la 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 25 avril 2013.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

R. Henneuse