

Numéro du rôle : 5541
Arrêt n° 159/2013 du 21 novembre 2013

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 218, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2009, posée par le Tribunal de première instance de Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 8 novembre 2012 en cause de la SPRL « Consultys International » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 26 décembre 2012, le Tribunal de première instance de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 218, § 2 du Code des impôts sur les revenus (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, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2009, viole-t-il le principe d'égalité formulé aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une P.M.E. mais qui détiennent une participation dont la valeur d'investissement excède 50 % du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées à la date de la clôture des comptes annuels, ne peuvent bénéficier de l'absence de majoration pour insuffisance de versements anticipés due sur l'impôt se rapportant à leurs trois premiers exercices comptables alors que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une P.M.E. mais qui ne détiennent pas une participation dont la valeur d'investissement excède 50 % du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées à la date de la clôture des comptes annuels peuvent bénéficier de l'absence de majoration pour insuffisance de versements anticipés prévue par cette disposition ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Consultys International », dont le siège social est établi à 1400 Nivelles, rue Fief-de-Rognon 25;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 18 septembre 2013 :

- ont comparu :
 - . Me J. Yu, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J. Picavet et Me O. D'Aout, avocats au barreau de Liège, pour la SPRL « Consultys International »;
 - . Me M. Carrese *loco* Me M. Denève, avocats au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et T. Merckx-Van Goey 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*

Le bilan de la SPRL « Consultys International », partie demanderesse devant le juge *a quo*, faisait état, au 31 décembre 2008, de participations financières à concurrence de 350 050 euros, alors que le capital, les réserves taxées et les plus-values de réévaluation s'élevaient globalement à 19 609,68 euros.

Malgré le fait qu'il s'agissait de son deuxième exercice social, une majoration d'impôt pour insuffisance de versements anticipés de 2 062,95 euros fut imposée à la société.

Celle-ci introduisit une réclamation auprès du directeur régional, au motif que le critère fixé par l'article 218, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) pour bénéficier d'une exonération de la majoration d'impôts due en raison du défaut ou de l'insuffisance de paiement des versements anticipés serait discriminatoire. Après le rejet de sa réclamation, la société introduisit le 8 avril 2011 une requête devant le juge *a quo*.

Après avoir rappelé le contenu des dispositions législatives pertinentes, telles qu'elles étaient en vigueur pour l'exercice d'imposition 2009, le juge *a quo* relève que, compte tenu des montants respectifs de ses participations financières, d'une part, et de son capital, de ses réserves taxées et de ses plus-values de réévaluation, d'autre part, la partie demanderesse devant lui ne pouvait bénéficier du taux réduit d'imposition prévu à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992, puisqu'elle remplissait le critère visé à l'article 215, alinéa 3, 1^o, du même Code et, partant, en raison du renvoi à cet article par la disposition en cause, était dans l'impossibilité de bénéficier d'une exonération de la majoration d'impôt pour défaut de versements anticipés.

Le juge *a quo* souligne que la Cour a déjà été appelée à se prononcer sur la constitutionnalité de dispositions du CIR 1992 dont l'application était liée au bénéfice du taux réduit d'imposition visé à l'article 215 du même Code. Toutefois, aucun des arrêts de la Cour ne porte sur le critère visé à l'article 215, alinéa 3, 1^o, du CIR 1992. En outre, si l'objectif que poursuit en l'espèce le législateur peut se rapprocher des buts visés par les dispositions déjà soumises à la censure de la Cour, la disposition en cause n'a fait l'objet d'un examen de la Cour qu'en ce qu'elle renvoie au montant absolu du revenu imposable visé par l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992.

Enfin, s'il est vrai que l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992 fait désormais référence à l'article 15 du Code des sociétés, cette nouvelle formulation n'était pas en vigueur lors de l'exercice d'imposition 2009. De surcroît, il ne saurait en être déduit que tous les critères dérogatoires au taux réduit d'imposition qui étaient fixés par l'article 215 du CIR 1992, dans sa version antérieure, étaient inconstitutionnels.

Le juge *a quo* estime dès lors qu'il convient de poser la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* souligne qu'en adoptant l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992, le législateur a entendu favoriser les PME. Or, le critère qu'il utilise n'est pas pertinent au regard de cet objectif, comme l'ont relevé la doctrine et la jurisprudence de la Cour.

Une conclusion similaire s'impose à l'égard du critère repris par la disposition en cause. En effet, ce critère ne présente aucun lien avec la question de savoir si la partie demanderesse devant le juge *a quo* est ou non une PME.

A.2. Cette partie relève encore que le législateur a désormais décidé de ne plus se fonder, pour définir les PME, sur le critère retenu à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992, mais de renvoyer à la définition contenue à l'article 15 du Code des sociétés, en vue précisément de se conformer à la jurisprudence de la Cour.

A.3. Le Conseil des ministres relève tout d'abord que, dans son arrêt n° 156/2010, la Cour constitutionnelle ne s'est prononcée sur la constitutionnalité de l'article 218, § 2, du CIR 1992 qu'en ce que cette disposition renvoyait au critère retenu par l'article 215, alinéa 2, du même Code, afin de déterminer si ces sociétés pouvaient bénéficier de l'exonération de toute majoration d'impôt pour défaut de versements anticipés. Or, selon cette partie, la présente question préjudicielle porterait sur une autre condition afin de bénéficier d'une telle exonération, contenue à l'article 215, alinéa 3, 1°, du même Code.

A.4. Le Conseil des ministres souligne encore que l'exclusion des sociétés filiales d'un tel régime fiscal favorable a été jugé pertinente dans l'arrêt n° 156/2010.

A.5. Selon le Conseil des ministres, il ne fait pas de doute, en l'espèce, que le critère de distinction est objectif. Par ailleurs, il est également pertinent en ce que le type de sociétés visées par la cause d'exclusion contenue à l'article 215, alinéa 3, 1°, du CIR 1992 ont des revenus constitués pour l'essentiel de dividendes ou de revenus de capitaux investis et qui peuvent être très faiblement imposés, en raison du mécanisme des revenus définitivement taxés.

Le Conseil des ministres estime que le raisonnement tenu à propos des filiales dans l'arrêt n° 156/2010 peut être transposé en l'espèce. Par ailleurs, il s'interroge sur l'existence d'une discrimination à rebours s'il fallait considérer comme des PME, aux fins de l'application de la disposition en cause, des sociétés holding ou financières comme celles qui sont visées par le critère d'exclusion en cause devant le juge *a quo*, dont la base imposable est déjà très réduite.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle concerne l'article 218, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 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 ». L'article 218 du CIR 1992, tel qu'il était d'application au litige pendant devant le juge *a quo* (exercice d'imposition 2009), 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 ».

B.1.2. L'article 215 du CIR 1992, tel qu'il était d'application au litige pendant devant le juge *a quo*, dispose :

« Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 33 p.c.

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'alinéa 2 n'est pas applicable :

1° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 p.c., soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des actions ou parts et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des actions ou parts. Pour déterminer si la limite de 50 p.c. est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75 p.c. du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts;

2° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés;

3° aux sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 p.c. du capital libéré au début de la période imposable;

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 36.000 EUR;

5° aux sociétés qui font partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination visé à l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif à la création de centres de coordination;

6° aux sociétés d'investissement visées à l'article 6 de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, ainsi qu'aux organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative

au contrôle des institutions de retraite professionnelle, dans la mesure où l'article 185bis, § 1er, s'applique ».

B.1.3. La partie demanderesse devant le juge *a quo* détient des participations financières dont la valeur d'investissement excède 50 % de son capital libéré augmenté de ses réserves taxées et de ses plus-values comptabilisées à la date de la clôture des comptes annuels. Il s'ensuit qu'elle ne peut bénéficier de l'avantage fiscal prévu à l'article 218, § 2, du CIR 1992, puisqu'elle tombe dans le champ d'application de l'article 215, alinéa 3, 1°, du même Code.

La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.2.1. En adoptant l'article 218, § 2, du CIR 1992, le législateur a accordé « une exonération de toute majoration d'impôt en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés » au profit des « PME, au cours des trois premiers exercices comptables suivant leur constitution » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 8-9).

Selon les travaux préparatoires :

« Cette exonération est comparable à la mesure prévue à l'article 164, CIR 92 pour les contribuables qui sont assujettis à l'impôt des personnes physiques et qui s'établissent pour la première fois dans une profession indépendante.

La disposition proposée vise les sociétés résidentes qui bénéficient de l'application des taux réduits conformément à l'article 215, alinéa 2, CIR 92.

Ceci implique que l'exonération de majoration n'est possible, pour chacun des trois premiers exercices comptables envisagés séparément, que si pour l'exercice comptable concerné, le revenu imposable ne s'élève pas à plus de 322 500 EUR et [que] la PME n'appartient pas à une des catégories mentionnées à l'article 215, alinéa 3, CIR 92 » (*ibid.*, pp. 55-56).

B.2.2. Il s'ensuit que seules les sociétés dont le bénéfice annuel imposable n'excède pas 322 500 euros et qui ne sont pas explicitement exclues sur la base de l'article 215, alinéa 3, du CIR 1992, peuvent prétendre à l'exonération de majoration d'impôt visée par la disposition en cause.

B.3. La question préjudicielle porte sur le critère d'application tel qu'il est prévu par l'article 215, alinéa 3, 1°, du CIR 1992, en ce qu'il traite différemment les sociétés selon

qu'elles détiennent ou non une ou des participations dont la valeur d'investissement excède 50 % de leur capital libéré, augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées à la date de la clôture des comptes annuels.

B.4.1. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir le constat qu'il s'agit ou non d'une société, autre qu'une société coopérative agréée par le Conseil national de la coopération, qui détient des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 %, soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées.

B.4.2. Ce critère est pertinent au regard de l'objectif de la mesure décrit en B.2.1. Le législateur a en effet pu considérer que les sociétés qui détiennent des actions ou parts d'autres sociétés dans une telle proportion et qui ne sont pas des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, sont des sociétés financières et ne font pas partie des PME dont il souhaite favoriser le développement. En effet, l'agrément par le Conseil national de la coopération (en supposant que les statuts et le fonctionnement des sociétés soient « conformes aux principes coopératifs » visés à l'article 5 de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération) et la non-détention de parts ou d'actions d'autres sociétés dans une proportion aussi importante, sont de nature à écarter des sociétés qui ne pourraient pas être considérées comme des PME.

B.4.3. Compte tenu de l'objectif du législateur et du fait qu'il peut prendre des mesures destinées à lutter contre l'évasion fiscale, qui pourrait consister en l'usage de la forme sociétaire pour des motifs purement fiscaux, il n'est pas disproportionné d'exclure du bénéfice de l'exonération de majoration d'impôt pour défaut ou insuffisance de versements anticipés les sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui, comme en l'espèce, détiennent des actions ou parts d'autres sociétés dont la valeur d'investissement excède 50 % de leur capital libéré augmenté de leurs réserves taxées et de leurs plus-values comptabilisées.

La mesure est d'autant moins disproportionnée qu'elle fait abstraction, pour déterminer si le taux de 50 % est dépassé, des participations actives et permanentes qui représentent au moins 75 % du capital libéré de la société émettrice des actions ou parts et ce, afin de protéger les entreprises intégrées, dont l'existence ne se justifie pas uniquement pour des motifs fiscaux mais où la société financière exerce en fait une activité industrielle.

B.5. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 218, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2009, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que l'exonération de majoration d'impôt qu'il prévoit n'est pas accordée aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 % du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées.

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 21 novembre 2013.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels