

Numéro du rôle : 6208
Arrêt n° 65/2016 du 11 mai 2016

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 193bis du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût et T. Giet, 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 13 avril 2015 en cause de la SCRL « Repassvite » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 22 mai 2015, le Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 193*bis* du CIR 92 viole-t-il les articles 10, 11 et 170 [lire : 172] de la Constitution en ce qu'il exonérerait de l'impôt des sociétés les primes de remise au travail et les primes de transition professionnelle attribuées par les institutions régionales compétentes à des sociétés et qui répondent aux conditions prévues au règlement CE n° 2204/2002 de la Commission européenne du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat à l'emploi ou qui sont ou ont été admises par la Commission européenne dans ce cadre, à l'exclusion des mesures d'aides à l'emploi octroyées par d'autres institutions publiques ou pouvoirs publics et notamment des institutions fédérales (par exemple, Plan Activa et/ou mesures Sine) alors que, dans cette interprétation, l'application de cette disposition instaurerait une inégalité de traitement non raisonnablement justifiée entre d'une part, les bénéficiaires d'aides régionales à l'emploi et d'autre part, les bénéficiaires d'aides fédérales à l'emploi qui poursuivent un but identique, à savoir la réinsertion des chômeurs très difficiles à réintégrer dans le monde du travail et constituent des aides financières octroyées en vue d'inciter les entreprises à employer cette même catégorie de travailleurs en application du règlement CE n° 2204/2002 de la Commission européenne ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SCRL « Repassvite », assistée et représentée par Me L. Tricart, avocat au barreau de Mons;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me M. Denève, avocat au barreau de Charleroi;
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me T. Denayer et Me F. Vandendriessche, avocats au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 24 février 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 16 mars 2016 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 16 mars 2016.

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 Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons, est saisi d'un litige portant sur les cotisations à l'impôt des sociétés enrôlées à charge de la SCRL à finalité sociale « Repassvite » pour les exercices d'imposition 2007, 2008 et 2009. Cette société entre dans le champ d'application de l'article 1er, § 1er, 11°, de l'arrêté royal du 3 mai 1999 « portant exécution de l'article 7, § 1er, alinéa 3, m, de l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs relatif à la réinsertion de chômeurs très difficiles à placer » et bénéficie à ce titre d'aides et de subsides visant à faciliter et à inciter la création d'emplois. Au cours des trois exercices d'imposition mentionnés plus haut, elle a bénéficié des mesures « Economie d'insertion sociale » (SINE) et des mesures prévues par le plan ACTIVA.

Le directeur régional des contributions directes de Mons a, par deux avis de rectification datés des 17 septembre et 3 novembre 2009, fait part de son intention de modifier les bases d'imposition déclarées par la société en cause, en refusant notamment l'exonération d'impôt relative aux montants des aides à l'emploi (primes SINE). Les réclamations introduites par la société ont été rejetées par décisions directoriales des 29 novembre et 8 décembre 2010. Le 28 février 2011, la société saisit le Tribunal de première instance du Hainaut et demande d'interroger la Cour. Faisant droit à cette demande, le Tribunal pose la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1. La SCRL « Repassvite », demanderesse devant la juridiction *a quo*, expose que son statut lui a été expressément reconnu par le SPF Emploi le 19 janvier 2006, de sorte qu'il faut en déduire que le règlement (CE) n° 2204/2002 de la Commission européenne du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides d'Etat à l'emploi lui est pleinement applicable. Elle estime que s'il faut admettre que seules les primes régionales de remise au travail et de transition professionnelle sont exonérées par l'article 193*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), ce dernier crée nécessairement une discrimination au détriment des sociétés bénéficiant de subsides fédéraux, alors que ces sociétés « poursuivent un but identique à celles [qui sont] subsidiées par les régions, à savoir la réinsertion des chômeurs très difficiles à réintégrer dans le monde du travail ». Elle signale que le Conseil d'Etat avait relevé cette discrimination dans son avis relatif à la disposition en cause.

A.2.1. Le Conseil des ministres expose que les aides d'origine fédérale que perçoit la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* traduisent le souci de l'autorité fédérale, dans sa sphère de compétence en matière de lutte contre le chômage et de bien-être des travailleurs, de soutenir un public peu qualifié rencontrant des difficultés durables d'insertion sociale et professionnelle au travers d'une aide financière complémentaire au salaire lorsque ces personnes sont engagées par un employeur actif dans l'économie d'insertion sociale. Il souligne que les entreprises bénéficiaires de cette aide ne sont pas actives dans le même domaine économique que les entreprises concernées par les aides visées par la disposition en cause, ces dernières, actives dans le domaine commercial et industriel, étant soumises aux lois de la concurrence. Il en conclut que les catégories d'entreprises comparées par la question préjudicielle ne se trouvent pas dans la même situation de fait.

A.2.2. Le Conseil des ministres considère que même si les catégories d'entreprises comparées devaient être considérées comme se trouvant dans la même situation, la disposition en cause serait justifiée au regard de l'objectif du législateur de favoriser, fiscalement, la politique régionale d'aide à l'emploi telle qu'elle est circonscrite par la réglementation européenne. Il expose qu'outre la condition relative au fait que les aides, pour être exonérées, doivent émaner des autorités régionales compétentes, elles doivent répondre aussi aux conditions énoncées par le règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission européenne du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du Traité (Règlement général d'exemption par catégorie). Il précise à cet égard que ce règlement n'envisage que les aides régionales à

l'investissement et à l'emploi et que toute aide d'une autre nature ou émanant d'un autre niveau de pouvoir au sein des Etats membres que les régions, non expressément autorisée au niveau européen, pourrait *de facto* être assimilée à une aide entravant la libre concurrence et en conséquence expressément prohibée. Il en conclut qu'il est manifeste que la disposition en cause n'est qu'une mesure légale complémentaire visant à contribuer, au niveau fédéral, à la réalisation des objectifs définis au niveau des instances européennes en matière d'aides à l'emploi à destination des autorités régionales compétentes.

A.3.1. Le Gouvernement flamand fait valoir que les primes régionales de remise au travail et de transition professionnelle et les mesures prises au niveau fédéral en vue de soutenir l'emploi ne sont pas comparables. Il rappelle qu'au moment de l'adoption de l'article 193*bis* du CIR 1992 et pour la période 2007-2009, les régions étaient compétentes, sur la base de l'article 6, § 1er, IX, 2°, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980 tel qu'il était rédigé à l'époque, pour les programmes de mise à l'emploi des demandeurs d'emploi, alors que le législateur fédéral demeurait compétent pour le droit du travail et pour la sécurité sociale. Ceci explique, d'après lui, pourquoi l'essentiel des mesures fédérales, comme les mesures SINE et le plan ACTIVA, consistaient en des diminutions de cotisations sociales, alors que les mesures régionales étaient plus souvent constituées de primes à l'emploi. Il en déduit que les primes régionales ne sont pas comparables aux primes fédérales, de sorte que la disposition en cause ne saurait être considérée comme discriminatoire.

A.3.2. Le Gouvernement flamand estime que même s'il fallait considérer que les primes en cause sont comparables, il ne s'en déduirait pas que deux catégories comparables de personnes seraient traitées de manière discriminatoire par la disposition en cause. Il renvoie à l'arrêt n° 146/2004 du 15 septembre 2004 et estime que les enseignements de cet arrêt sont transposables à la présente question.

A.3.3. Le Gouvernement flamand rappelle que le législateur jouit en matière fiscale d'un large pouvoir d'appréciation. Il fait valoir qu'en l'espèce, le but poursuivi par le législateur fédéral est de permettre aux régions d'exercer leurs compétences en matière d'aide à l'emploi de la manière la plus complète possible, ce qui est un objectif parfaitement cohérent avec le principe de loyauté fédérale. Il estime que la mesure, qui consiste à exonérer d'impôt les primes accordées par les régions, est pertinente par rapport à cet objectif et ajoute qu'une exonération des primes accordées par l'autorité fédérale ne serait, en revanche, absolument pas pertinente au regard de l'objectif de conformité à la loyauté fédérale. Il considère enfin que la mesure est proportionnée au regard de l'objectif poursuivi. Il cite à cet égard l'arrêt n° 117/2011 du 30 juin 2011.

A.4. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* répond que les particularités institutionnelles de l'Etat belge ne peuvent expliquer objectivement et raisonnablement qu'une différence de traitement soit réservée aux sociétés qui poursuivent un même but en fonction de la région dont elles dépendent alors que l'emploi relève de la compétence fédérale. Elle souligne qu'elle est active dans le domaine commercial ou industriel et, partant, soumise aux lois de la concurrence. Elle estime qu'il est vain de prétendre que la différence de traitement en cause s'expliquerait par la volonté du législateur de circonscrire la disposition en cause au champ d'application du règlement (CE) n° 2204/2002 de la Commission du 12 décembre 2002 dans la mesure où ce règlement trouve pleinement à s'appliquer à sa situation. Elle ajoute que dans l'hypothèse où la justification de la différence de traitement doit être recherchée dans le droit européen, seules doivent être prises en considération les dispositions de ce règlement et que c'est à tort que le Conseil des ministres se réfère au règlement (CE) n° 800/2008 du 6 août 2008 de la Commission dès lors que ce dernier n'a pu influencer le législateur dans l'adoption d'une disposition qui lui est antérieure.

A.5. Dans son mémoire en réponse, le Gouvernement flamand fait valoir, en ordre subsidiaire, que s'il fallait considérer que la différence de traitement est discriminatoire, l'inconstitutionnalité ne serait pas due à l'application de la disposition en cause, mais bien à l'existence d'une lacune dans la législation fédérale. Il considère que l'exonération des primes régionales est raisonnablement justifiée, de sorte que l'article 193*bis* du CIR 1992 est compatible avec la Constitution. Il ajoute que, le cas échéant, la Cour devrait constater que la discrimination provient de l'absence d'une disposition prévoyant l'exonération des primes accordées par l'autorité fédérale. Il cite à cet égard l'arrêt n° 75/2013 du 30 mai 2013.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 193*bis*, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) qui dispose :

« Les primes de remise au travail et les primes de transition professionnelle, attribuées par les institutions régionales compétentes à des sociétés et qui répondent aux conditions prévues au Règlement (CE) n° 2204/2002 de la Commission européenne du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides d'Etat à l'emploi ou qui sont ou ont été admises par la Commission européenne dans ce cadre, sont des revenus exonérés dans le chef de celles-ci.

Les subsides en capital et en intérêt attribués par les régions dans le cadre de la législation d'expansion économique en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles et corporelles à des sociétés, sont des revenus exonérés dans le chef de celles-ci ».

B.1.2. La juridiction *a quo* interroge la Cour sur la différence de traitement, qui découle de l'alinéa 1er de cette disposition, entre les contribuables bénéficiant de primes accordées par les régions, qui sont exonérées d'impôt des sociétés, et les contribuables bénéficiant de primes accordées par d'autres pouvoirs publics et, en particulier, par l'Etat fédéral, qui ne sont pas exonérées.

B.2.1. L'article 193*bis* a été introduit dans le CIR 1992 par l'article 117 de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations. Il prend place dans une sous-section créée par cet article et intitulée « Mesures d'aide régionales exonérées ». La loi du 23 décembre 2005 contient un grand nombre de mesures diverses, parmi lesquelles des dispositions en matière financière.

B.2.2. La justification de l'amendement du Gouvernement qui a donné lieu à l'article 117 de la loi du 23 décembre 2005 précitée indique :

« Ces dispositions tendent à exonérer d'impôt pour les sociétés :

a) les primes de remise au travail et les primes de transition professionnelle, attribuées par les institutions régionales compétentes, et

b) les subsides en capital et en intérêt attribués par les Régions dans le cadre de la législation d'expansion économique, qui feront l'objet d'une notification à partir du 1er janvier 2006 pour autant que la date de notification se rapporte au plus tôt à la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2007.

Les primes visées au point a de l'alinéa précédent reprennent toutes les interventions financières des Régions en faveur de l'engagement de travailleurs défavorisés. Ces primes doivent répondre aux conditions prévues au Règlement (CE) n° 2204/2002 de la Commission du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat à l'emploi, ou être admises ou avoir été admises par la Commission européenne dans ce cadre.

[...]

Afin de soutenir les initiatives des Régions en matière d'augmentation du taux d'activité et en matière d'expansion économique, le Gouvernement a décidé d'exonérer les primes de remise au travail, les primes de transition professionnelle et les subsides en capital et en intérêt dans le cadre de la législation d'expansion économique, accordés par les Régions » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2128/003, pp. 9-10).

B.2.3. Dans son avis sur cet amendement, la section de législation du Conseil d'Etat avait attiré l'attention sur la différence de traitement mise en cause dans la question préjudicielle :

« Dans le même ordre d'idées, en ne donnant l'exonération qu'il prévoit qu'à certaines primes accordées sur la base de législations régionales, le projet pourrait s'exposer à la critique de créer une différence de traitement entre les primes accordées par les régions et les primes accordées par d'autres pouvoirs publics (communautés, communes, provinces, ...) sans qu'il n'existe à cet égard de justifications admissibles. La justification de l'amendement doit, dès lors, être complétée afin de faire apparaître que, de ce point de vue aussi, l'amendement en projet constitue une mesure adéquate et proportionnée visant à atteindre un but légitime sur la base d'un critère de distinction objectif et raisonnable » (*ibid.*, p. 13).

B.2.4. Au cours des discussions en commission, le ministre a précisé que la disposition en cause répondait « à la demande formulée par plusieurs présidents de gouvernements régionaux » et un membre de la commission s'est félicité de ce que « le gouvernement fédéral [tenait] enfin compte de la politique telle qu'elle est menée par les régions » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2128/012, pp. 5 et 14).

B.3. Lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il décide d'instaurer une exonération d'impôt. Il peut notamment, par cette mesure, décider de soutenir les politiques menées par d'autres niveaux de pouvoir, notamment les politiques régionales en matière d'emploi. Il peut également vouloir faire en sorte d'éviter qu'une partie des fonds consacrés par les régions à leur politique en cette matière ne soit détournée de son objet par l'effet de la réglementation relative à l'imposition des sociétés.

B.4.1. La différence de traitement fiscal mise en cause par la question préjudicielle entre les primes exonérées d'impôt et celles qui ne le sont pas repose sur le critère du niveau de pouvoir les octroyant. Un tel critère est objectif. Il est aussi pertinent par rapport à l'objectif du législateur de soutenir ou de ne pas contrecarrer les initiatives prises par les régions en vue de favoriser l'augmentation de l'emploi.

B.4.2. Les primes octroyées par l'autorité fédérale, si elles partagent avec les primes régionales l'objectif de favoriser la mise au travail de personnes difficiles à placer, diffèrent en effet de celles-ci en ce qu'elles sont octroyées par le même niveau de pouvoir que celui qui est compétent pour décider de l'impôt des sociétés. Le législateur fédéral pouvait tenir compte de l'impact de l'impôt des sociétés sur la politique des régions en matière d'économie d'insertion sociale, sans que cela ne doive nécessairement avoir pour effet de l'obliger à prévoir une exonération fiscale pour ses propres mesures afin de soutenir l'emploi. Il relève en effet de son pouvoir d'appréciation de décider d'exonérer, ou pas, les primes qu'il octroie lui-même.

B.5. Par ailleurs, l'octroi des primes régionales n'est pas nécessairement exclusif de celui des primes fédérales telles que celles qui ont été obtenues par la société en cause dans le litige pendant devant la juridiction *a quo*. Le traitement fiscal des primes octroyées par les autorités fédérales et fédérées conformément à leurs compétences respectives n'entraîne donc pas de différence de traitement injustifiée entre les entreprises qui sont susceptibles d'obtenir, suivant les cas, des primes octroyées par l'autorité fédérale et par les autorités régionales dont elles relèvent.

B.6. Il découle de ce qui précède que la circonstance que le législateur n'a pas jugé opportun de prévoir une exonération d'impôt des primes d'aide à l'emploi octroyées par l'autorité fédérale, alors qu'une exonération d'impôt des primes régionales de remise au travail et de transition professionnelle est instituée par la disposition en cause, ne fait pas naître de différence de traitement incompatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 193*bis*, § 1er, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 11 mai 2016.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels