

Numéro du rôle : 6252
Arrêt n° 135/2016 du 20 octobre 2016

## ARRET

---

*En cause* : la question préjudicielle relative aux articles 185*bis* et 198, alinéa 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

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

Par jugement du 12 juin 2015 en cause de la SCA « Leasinvest Real Estate » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 31 juillet 2015, le Tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers, a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 185*bis* et 198, § 1er [lire : alinéa 1er], 1<sup>o</sup>, combinés, du CIR 1992 violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution lorsque ces dispositions sont interprétées en ce sens que l'impôt des sociétés relève de la notion de ' dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels ' et fait donc partie de la base imposable des sociétés d'investissement visées par cette [première] disposition, ce qui a pour effet que, par rapport à l'article 198, § 1er [lire : alinéa 1er], 1<sup>o</sup>, du CIR 1992, ces sociétés d'investissement sont traitées de la même manière que les contribuables ordinaires soumis à l'impôt des sociétés, alors que les deux catégories de contribuables se trouvent par rapport à cette disposition dans une situation totalement différente puisque la base imposable des sociétés ordinaires est fixée à partir de leur résultat comptable après impôts tandis que la fixation de la base imposable des sociétés d'investissement est tout à fait indépendante du résultat comptable ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SCA « Leasinvest Real Estate », assistée et représentée par Me J. Lejeune et Me V. De Brabanter, avocats au barreau de Bruxelles;
- la SA « Interest Offices & Warehouses », assistée et représentée par Me D. Caestecker et Me M. Delanote, avocats au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me L. Aernoudts, avocat au barreau d'Anvers.

Par ordonnance du 3 février 2016, la Cour a déclaré irrecevable le mémoire en réplique introduit par la SCA « Leasinvest Real Estate » et l'a écarté des débats.

Par ordonnance du 2 juin 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe, 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 29 juin 2016 et l'affaire mise en délibéré.

A la suite de la demande d'une partie à être entendue, la Cour, par ordonnance du 29 juin 2016, a fixé l'audience au 21 septembre 2016.

A l'audience publique du 21 septembre 2016 :

- ont comparu :
  - . Me J. Lejeune et Me V. De Brabanter, pour la SCA « Leasinvest Real Estate »;
  - . Me D. Caestecker, qui comparaisait également *loco* Me M. Delanote, pour la SA « Interest Offices & Warehouses »;
  - . Me L. Aernoudts, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe 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 partie demanderesse devant le juge *a quo* est une société d'investissement à capital fixe ayant pour objet les placements en biens immobiliers (transformée, entre-temps, en une société immobilière réglementée). Elle conteste les cotisations à l'impôt des sociétés pour les exercices d'imposition 2010 et 2011. Après que sa réclamation a été rejetée par le directeur compétent des contributions directes, elle a introduit une requête auprès du juge *a quo*. La contestation porte sur la question de savoir si l'impôt des sociétés fait partie ou non de la base imposable de la partie demanderesse. Selon le juge *a quo*, il découle clairement des articles 185*bis* et 198, alinéa 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) que tel est le cas. Selon la partie demanderesse, ce constat fait toutefois apparaître qu'elle est traitée de la même manière que les contribuables ordinaires soumis à l'impôt des sociétés et cette égalité de traitement entre des catégories de contribuables différentes serait dénuée de toute justification raisonnable. Avant de statuer, le juge *a quo* pose la question préjudicielle reproduite plus haut.

## III. *En droit*

- A -

A.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* précise tout d'abord dans quelle optique la situation d'une société d'investissement diffère de celle d'une société ordinaire, en ce qui concerne la détermination de la base imposable. Pour les sociétés soumises à une imposition normale, la base imposable est déterminée au départ du bénéfice comptable. Sur le plan comptable, l'impôt des sociétés de l'exercice comptable et les versements anticipés réalisés sont considérés comme des charges, de sorte que le résultat comptable est un résultat après impôt estimé ou ayant fait l'objet de versements anticipés. Une base imposable limitée - hors bénéfice - s'applique aux sociétés d'investissement. Le législateur a prévu ce régime fiscal spécial pour que les sociétés d'investissement belges puissent concurrencer des sociétés analogues en Europe. La base imposable réduite est étrangère au résultat comptable (net), de sorte que les sociétés d'investissement se trouvent, en ce qui concerne l'application de l'article 198, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992, dans une situation fondamentalement différente de celle dans laquelle se trouvent les sociétés imposées normalement. Le régime applicable aux sociétés d'investissement serait inspiré du régime analogue applicable aux centres de coordination. En ce qui

concerne ces derniers, la Cour de cassation a déjà jugé qu'en égard à la seule intention du législateur d'éviter les abus, l'impôt des sociétés ne fait pas partie de la base imposable des centres de coordination.

Pour les sociétés imposées normalement, l'article 198, alinéa 1er, 1<sup>o</sup>, du CIR 1992 a pour but d'apporter un correctif au bénéfice comptable pour parvenir à un résultat « avant impôt », qui constitue la base imposable. Selon la *ratio legis* de cette disposition, l'impôt des sociétés ne peut en effet être considéré comme déductible à titre de charge professionnelle. Sur le plan comptable, l'impôt des sociétés est déduit du résultat, alors que sur le plan fiscal, les impôts doivent être calculés sur un résultat comptable avant déduction des impôts. Dans le cas des sociétés d'investissement, le bénéfice comptable ne doit pas être corrigé, puisqu'il n'est pas pris en compte pour la détermination de la base imposable, de sorte que la *ratio legis* précitée n'est pas pertinente en ce qui concerne les sociétés d'investissement. Si l'on interprète la notion de « dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels », figurant à l'article 185bis, § 1er, du CIR 1992, en renvoyant à l'article 198, alinéa 1er, 1<sup>o</sup>, du CIR 1992, les sociétés d'investissement sont, contre la volonté du législateur, traitées de la même manière que les sociétés ordinaires, avec pour conséquence que les sociétés d'investissement subissent un « impôt sur l'impôt », ce qui créerait en outre un effet « boule de neige ». Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, aucun motif ne justifie raisonnablement cette égalité de traitement. Les sociétés d'investissement ne seraient de ce fait pas imposées au taux ordinaire mais à un taux supérieur au taux d'imposition des autres sociétés. Seule une interprétation conforme des dispositions en cause conduirait à un autre résultat.

A.2. La partie intervenante est une société d'investissement (transformée, entre-temps, en société immobilière réglementée) dont la base imposable est établie en application des dispositions en cause et qui attaque l'Etat belge à ce titre. Elle fait tout d'abord valoir que les dispositions en cause peuvent recevoir une autre interprétation, plus particulièrement non discriminatoire. La notion de « dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels », figurant à l'article 185bis, § 1er, du CIR 1992, serait en effet plus restrictive que la notion de « dépenses ne constituant pas des frais professionnels », au sens de l'article 198, alinéa 1er, 1<sup>o</sup>, du CIR 1992. Tout comme la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la partie intervenante aussi renvoie, entre autres, au régime fiscal des centres de coordination, dont se serait inspiré le législateur, et au point de vue pertinent de la Cour de cassation à cet égard. Comme c'est le cas pour les centres de coordination, le régime fiscal particulier des sociétés d'investissement aurait aussi pour but de réduire l'impôt au maximum, pour résister à la concurrence des sociétés étrangères, et, pour le reste, le législateur aurait uniquement voulu éviter les abus. Cependant, l'abus consistant à transférer l'impôt des sociétés non déductible vers un centre de coordination ou une société d'investissement serait par définition impossible.

En tout cas, il n'est nullement justifié, selon la partie intervenante, d'ajouter l'impôt des sociétés à la base imposable des sociétés d'investissement. Cela n'aurait jamais été l'intention du législateur non plus. Cet ajout n'a en effet aucun lien avec une reconstitution du « bénéfice avant impôt », comme c'est le cas pour les sociétés ordinaires, parce que ce bénéfice ne fait pas partie de la base imposable. La base imposable des sociétés d'investissement doit être limitée au total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et des dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels autres que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts. A supposer donc qu'il soit admis que l'impôt des sociétés constitue lui-même une dépense non déductible à titre de frais professionnels, les sociétés d'investissement devraient payer un impôt sur l'impôt, calculé sur la base des éléments précités. Ceci serait contraire au principe *non bis in idem* et irait totalement à l'encontre du but visé par la base imposable spéciale instaurée. En outre, la différence de traitement dénoncée a pour conséquence que les sociétés d'investissement sont confrontées à une cascade d'impôts (effet boule de neige ou multiplicateur) parce que l'ajout de l'impôt des sociétés ne conduit pas, dans cette hypothèse, à ce que le bénéfice soit reconstitué, mais à ce que cet impôt constitue un élément distinct de la base imposable. Une telle disproportion n'aurait pu être voulue par le législateur.

A.3. Le Conseil des ministres souligne que les sociétés d'investissement sont en principe soumises aux mêmes règles d'imposition que les autres sociétés. Par dérogation à l'article 185 du CIR 1992, une autre base imposable est toutefois applicable aux sociétés d'investissement. Cette dérogation répond au souhait du législateur d'offrir un avantage concurrentiel aux sociétés d'investissement belges par rapport aux sociétés d'investissement étrangères. Les sociétés d'investissement et les autres sociétés se trouvent dès lors dans des situations différentes. Elles sont soumises au même taux d'imposition, mais sur des bases imposables différentes.

Selon le Conseil des ministres, il n'est toutefois pas question d'une égalité de traitement entre ces situations différentes. Parler d'une égalité de traitement, simplement en raison du fait qu'il serait donné à la notion de « dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels » la même signification pour déterminer la base imposable des deux catégories de sociétés, violerait les dispositions fiscales et serait tout sauf raisonnable. La partie demanderesse devant le juge *a quo* fait abstraction du fait qu'une société d'investissement n'est pas imposée sur son bénéfice comptable. En application de l'article 185*bis* du CIR 1992, ni le bénéfice réservé, ni le bénéfice distribué ne font partie de la base imposable. En d'autres termes, le bénéfice comptable des sociétés d'investissement est totalement exonéré fiscalement, ce qui n'est pas le cas pour les sociétés soumises à une imposition normale. Cette disposition a plutôt pour effet de favoriser les sociétés d'investissement en réduisant leur base imposable, même si elle peut, le cas échéant, entraîner un « impôt sur l'impôt ».

- B -

B.1. En vertu de l'article 185, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), les sociétés sont imposables sur le montant total du bénéfice, dividendes distribués compris.

L'article 185*bis*, § 1er, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2010 et 2011, dispose :

« Par dérogation à l'article 185, les sociétés d'investissement visées aux articles 14, 19, 24, 99, 102, 106 et 119 de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuille d'investissement, ainsi que les 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, ne sont imposables que sur le montant total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et des dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels autres que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts, sans préjudice toutefois de leur assujettissement à la cotisation spéciale prévue à l'article 219 ».

L'article 198, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les mêmes exercices d'imposition, dispose :

« Ne sont pas considérés comme des frais professionnels :

1° L'impôt des sociétés, y compris les cotisations distinctes dues en vertu de l'article 219*bis*, les sommes versées à valoir sur l'impôt des sociétés et le précompte mobilier supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire en méconnaissance de l'article 261, mais à l'exclusion de la cotisation distincte due en vertu de l'article 219; ».

B.2. Le juge *a quo* déduit de ces dispositions que l'impôt des sociétés visé à l'article 198, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992 relève de la notion de « dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels », figurant à l'article 185*bis*, § 1er, du même Code, de sorte qu'il fait partie de la base imposable des sociétés d'investissement concernées. De ce fait, ces sociétés d'investissement seraient traitées de la même manière que les contribuables ordinaires soumis à l'impôt des sociétés. La base imposable de cette dernière catégorie de contribuables est déterminée à partir du résultat comptable après (lire : avant) impôts, alors qu'il n'est pas tenu compte du résultat comptable des sociétés d'investissement dans le calcul de leur base imposable. Les deux catégories de contribuables se trouveraient donc dans des situations différentes.

Le juge *a quo* demande à la Cour si les articles 198, alinéa 1er, 1°, et 185*bis*, § 1er, du CIR 1992, interprétés en ce sens qu'ils conduisent à l'égalité de traitement précitée, violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.3. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4. Il appartient au législateur d'établir la base de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large liberté d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent

également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur.

B.5. Le montant du bénéfice, sur lequel les sociétés sont en principe imposées, est établi conformément aux règles du droit comptable, sauf si la loi fiscale y déroge expressément (Cass., 20 février 1997, *Pas.*, 1997, n° 100).

Le bénéfice comptable est le résultat obtenu après déduction de l'impôt des sociétés, estimé ou ayant fait l'objet de versements anticipés.

D'un point de vue fiscal, cet impôt constitue certes une dépense, mais pas une charge effectuée en vue d'acquiescer des revenus. Si cet impôt était déduit de la base imposable, la part des revenus qui y correspond échapperait à l'impôt des sociétés.

Pour éviter cela, l'impôt est calculé sur le résultat comptable obtenu avant déduction des impôts. L'article 198, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992 prévoit, pour cette raison, que l'impôt des sociétés ne peut être qualifié de charge professionnelle, de sorte qu'il fait partie de la base imposable.

B.6. Par dérogation à la règle précitée, les sociétés d'investissement ne sont pas imposables sur le montant du bénéfice. Conformément à l'article 185*bis*, § 1er, du CIR 1992, elles ne sont imposées que sur « le total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et des dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels autres que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts ».

Le résultat comptable n'intervenant pas dans le calcul de la base imposable, il ne faut pas non plus prévoir qu'une partie des revenus échappe à l'impôt des sociétés. L'application de l'article 198, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992 aux sociétés d'investissement ne peut donc être considérée comme servant le même but que cette même application aux autres sociétés.

B.7. L'application de l'article 198, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992 aux sociétés d'investissement et donc l'assimilation de ces sociétés à d'autres sociétés, en ce qui concerne l'ajout de l'impôt des sociétés à la base imposable, n'est pas sans justification raisonnable.

B.8. Comme la Cour l'a déjà rappelé à plusieurs reprises, les articles 10 et 11 de la Constitution ne contiennent, pour le surplus, aucune interdiction générale de la double imposition (voir, entre autres, l'arrêt n° 92/2015 du 18 juin 2015, B.19.2).

B.9. Dans l'interprétation soumise par le juge *a quo* à la Cour, les dispositions en cause ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

B.11. Dans la situation analogue des « centres de coordination », pour lesquels une base imposable alternative a également été prévue - indépendamment du bénéficiaire comptable - (article 5, § 1er, de l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982), la Cour de cassation a jugé que « la reprise de l'impôt dans la base imposable donne lieu à un mode de calcul illogique de l'impôt qui n'a pas été voulu par le législateur » (Cass., 16 mars 2007, *Pas.*, 2007, n° 141).

Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo* et la partie intervenante, les dispositions en cause pourraient recevoir la même interprétation conforme à la Constitution.

B.12. Lorsque la Cour constate que les dispositions en cause ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation soumise à la Cour, il n'y a pas lieu d'examiner si elles ne violent pas non plus ces dispositions dans une autre interprétation.



Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 185*bis* et 198, alinéa 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables aux exercices d'imposition 2010 et 2011, interprétés en ce sens que l'impôt des sociétés visé dans cette dernière disposition relève de la notion de « dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels », visée dans la première disposition, de sorte qu'il fait partie de la base imposable des sociétés d'investissement concernées, ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 20 octobre 2016.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

E. De Groot