

Numéro du rôle : 6420
Arrêt n° 74/2017 du 15 juin 2017

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance du Luxembourg, division Arlon.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, 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 20 avril 2016 en cause des époux D. Verdun-Bastogne contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 avril 2016, le Tribunal de première instance du Luxembourg, division Arlon, a posé la question préjudicielle suivante :

« Interprété en ce qu'il exclut l'imposition à titre de revenu divers des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers, et non les opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens mobiliers incorporels, l'article 90, 1° du Code des impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Daniel Verdun et Danielle Bastogne, assistés et représentés par Me M. Levaux, avocat au barreau de Liège;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège.

Daniel Verdun et Danielle Bastogne ont également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 29 mars 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet et R. Leysen, 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 26 avril 2017 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 26 avril 2017.

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*

Après avoir hérité d'un fonds de commerce de pharmacie, D. Bastogne a constitué une SPRL à laquelle elle a cédé, sous la forme d'un quasi-apport, pour la somme de 453 000 euros, ce fonds de commerce comprenant la clientèle attachée à l'officine, l'enseigne et le droit au bail.

L'administration fiscale a adressé un avis de rectification faisant valoir que, sur la base de l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), sont seules écartées de la taxation au titre de revenu divers les « opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers », de sorte que le revenu obtenu à l'occasion de la cession d'un fonds de commerce, qui a la nature de meuble incorporel, est imposable au titre de revenu occasionnel. Le litige porté

devant le juge *a quo* tend au dégrèvement ou à l'annulation de la cotisation enrôlée par l'administration fiscale sur cette base.

Le juge *a quo* constate que les biens incorporels sont exclus du bénéfice de l'exemption d'impôt prévue par l'article 90, 1^o, *in fine*, du CIR 1992. Vu que les termes de cette disposition sont dénués de toute ambiguïté, les travaux préparatoires ne peuvent, selon le juge *a quo*, être invoqués par les demandeurs.

Estimant que la cession d'un fonds de commerce peut parfaitement constituer une opération de gestion normale d'un patrimoine privé, notamment lorsque ce bien est, comme en l'espèce, détenu de longue date, le juge *a quo* s'interroge sur la justification de la différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui réalisent des opérations de gestion d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers, qui ne sont pas imposables et, d'autre part, les contribuables qui réalisent des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens meubles incorporels, qui sont imposables.

Ni la prétendue « nature » du contrat de cession, ni « le caractère limitatif des catégories de biens composant le patrimoine dont les opérations de gestion normale ne donnent pas lieu à imposition » – constaté dans le rapport fait au nom de la Commission des Finances et les conclusions de l'avocat général sous l'arrêt de la Cour de cassation du 24 octobre 1975 – ne permettent de justifier la différence de traitement constatée.

Le juge *a quo* décide dès lors de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

– A –

A.1. Les demandeurs devant le juge *a quo* constatent que les plus-values sur des biens incorporels sont imposables, qu'il s'agisse ou non d'une gestion normale d'un patrimoine privé, ce que la Cour de cassation a confirmé à plusieurs reprises, alors que les plus-values sur les biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers peuvent échapper à l'impôt en cas de gestion normale d'un patrimoine privé.

A.2. La disposition en cause crée ainsi une différence de traitement entre des situations comparables : la cession d'un bien incorporel tel qu'un fonds de commerce peut en effet constituer un acte de gestion normale d'un patrimoine privé, comme la cession de tout autre bien, notamment lorsque, comme en l'espèce, le bien est détenu depuis plus de 40 ans.

La gestion normale d'un patrimoine privé vise en effet l'ensemble des actes qu'un bon père de famille accomplit non seulement pour la gestion courante mais aussi pour la mise à fruit d'éléments du patrimoine, dont des biens acquis par succession, ce qui est le cas en l'espèce.

A.3. Cette différence de traitement n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée. En effet, les travaux préparatoires relatifs à l'insertion de cette disposition évoquent l'exonération de biens « dont se compose normalement un patrimoine privé », ainsi que la taxation de bénéfices ou profits d'opérations lucratives isolées dépassant le cadre normal de la simple gestion d'un patrimoine, sans aucunement aborder la problématique spécifique des biens incorporels. Ces explications sont imprécises et ne sont pas en phase avec l'évolution d'un patrimoine privé depuis 1960, dès lors qu'il est fréquent actuellement qu'une créance ou une police d'assurance fasse partie d'un patrimoine privé.

Les conclusions de l'avocat général précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 24 octobre 1975 constatant le caractère limitatif des biens dont la gestion normale ne donne pas lieu à imposition n'apportent pas davantage de justification à la différence de traitement constatée. Au contraire, la Cour de cassation semble, dans un arrêt du 10 septembre 2010, identifier une différence de traitement injustifiée.

En l'absence de justification objective et raisonnable pour la différence de traitement constatée, la question préjudicielle appelle, selon les demandeurs devant le juge *a quo*, une réponse affirmative.

A.4. Le Conseil des ministres observe tout d'abord que, dans sa décision de renvoi, le juge *a quo*, d'une part, estime que la disposition en cause exclut, sans ambiguïté, les biens incorporels de l'exemption d'impôt et, d'autre part, applique la disposition en cause à une plus-value considérée comme générée en dehors de toute activité professionnelle.

A.5. A titre principal, le Conseil des ministres considère que la question préjudicielle n'appelle pas de réponse, dès lors qu'elle ne relève pas de la compétence de la Cour.

Il estime que le législateur a posé le choix ostensible et souverain d'exclure les biens mobiliers incorporels de l'exemption d'impôt et que la question préjudicielle posée revient à interroger la Cour sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution d'un silence du législateur quant à cette exclusion. Pareille question est étrangère aux compétences dévolues à la Cour, comme la Cour de cassation l'a jugé dans son arrêt du 28 avril 1999, de sorte que la présente question préjudicielle n'appelle pas de réponse. Le Conseil des ministres rappelle à cet égard que la Cour ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation semblable à celui des assemblées démocratiquement élues et ne peut apprécier l'opportunité d'une loi.

Il conteste enfin que la Cour de cassation ait, dans son arrêt du 10 septembre 2010, identifié une différence de traitement injustifiée, dès lors qu'elle s'est limitée à décider qu'une question préjudicielle ne devait pas être posée.

A.6. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime qu'au regard de la disposition en cause, il n'existe aucune catégorie comparable de personnes subissant un traitement différencié, ni de catégories différentes de personnes qui devraient être traitées de manière identique, de sorte que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Il considère qu'un patrimoine privé est une universalité de droit, qui a une existence juridique propre, sans se limiter à un fonds de commerce, de sorte que le gestionnaire d'un patrimoine privé se verra, selon les biens inclus, indifféremment appliquer l'article 90, 1^o, du CIR 1992 : il n'existe donc pas de catégorie distincte de gestionnaire d'un patrimoine privé, limité à un fonds de commerce, qui serait spécialement discriminée. En l'absence de catégories clairement identifiables de personnes comparables sur le plan fiscal, la Cour ne peut examiner si les articles 10 et 11 de la Constitution sont méconnus.

A.7. A titre encore plus subsidiaire, le Conseil des ministres estime que la mesure est objectivement et raisonnablement justifiée, de sorte que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Citant les travaux préparatoires de la loi de 1962, qui a inséré la disposition en cause, le Conseil des ministres rappelle que la disposition en cause est dictée par un souci de justice sociale. En l'espèce, la société à laquelle a été apporté le fonds de commerce a été spécialement et préalablement constituée pour l'exploitation dudit fonds : bien que réputée faite en dehors de toute activité professionnelle, cette activité ne peut pas être considérée comme relevant de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Cette exclusion tient essentiellement, dans l'esprit du législateur, « à la nature du bien dont l'exploitation suppose une construction ou des dispositions de nature commerciale visant une forme de spéculation, à tout le moins une plus-value », très proche de celle d'un entrepreneur. Les immeubles, valeurs de portefeuille et objets mobiliers ne nécessitent pas *a priori* une construction telle que celle élaborée par la cédante.

Le Conseil des ministres rappelle que les biens incorporels sont des valeurs immatérielles, parmi lesquelles on compte les droits subjectifs, la clientèle, un fonds de commerce, le know-how, etc., soit un ensemble de choses que les praticiens du droit et le législateur envisagent comme un élément unique, comme une universalité. Quant au fonds de commerce, il comprend tous les droits et biens utiles et nécessaires à l'organisation et à l'exploitation du commerce.

Le juge *a quo* a d'ailleurs admis dans sa décision de renvoi que le législateur visait des opérations de nature commerciale en raison de la nature du bien qui en était l'objet, ce qui a été confirmé par l'arrêt de la Cour de cassation du 24 octobre 1975 et dans les conclusions de l'avocat général Krings précédant cet arrêt, de même que dans l'arrêt de la Cour de cassation du 10 septembre 2010. La disposition en cause « rencontre [donc] bien une justification objective et raisonnable ».

A.8. Les demandeurs devant le juge *a quo* répondent que la Cour est compétente pour répondre à une question préjudicielle portant sur une loi, par rapport aux articles 10 et 11 de la Constitution. Ils précisent qu'il n'est pas demandé à la Cour d'opérer un contrôle d'opportunité, mais de contrôler le caractère objectif et justifié de la distinction créée par la disposition en cause.

Ils répondent également que la question concerne des catégories identifiables de personnes comparables, dès lors que les plus-values réalisées lors de la vente de biens recueillis par transmission successorale et conservés pendant plus de 40 ans dans le patrimoine privé de deux personnes différentes seront taxées si le bien est incorporel et non si le bien est corporel, alors que les deux cessions ont été faites dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé.

Les travaux préparatoires cités par le Conseil des ministres ne permettent pas d'établir une justification pour cette différence de traitement, les passages cités concernant, de manière générale, les revenus divers, et non la différence de traitement présentement critiquée.

– B –

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 2011, qui dispose :

« Les revenus divers sont :

1° sans préjudice des dispositions du 8° et 10°, les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers;

[...] ».

B.2. Conformément à l'article 171, 1°, a), du CIR 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2011, les revenus divers visés à l'article 90, 1°, du CIR 1992 sont, par dérogation aux articles 130 à 168 du CIR 1992, en principe imposables distinctement au taux de 33 p.c., « sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables ».

Par l'article 171 du CIR 1992, le législateur a voulu éviter les conséquences sévères que l'application rigoureuse de la progressivité de l'impôt des personnes physiques entraînerait pour les contribuables qui recueillent certains revenus ayant un caractère plutôt exceptionnel. Selon les travaux préparatoires, le législateur a voulu « freiner la progressivité de l'impôt, lorsque le revenu imposable comprend des revenus non périodiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 85; *ibid.*, n° 264/42, p. 126).

B.3.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de cette disposition, interprétée en ce sens qu'elle exclut de l'imposition au titre de revenus divers les opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers, et non les opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens mobiliers incorporels, qui sont dès lors imposables.

B.3.2. Il en résulte que seule est en cause la finale de l'article 90, 1°, du CIR 1992, en ce qu'elle exempte de l'imposition au titre de revenus divers les bénéfices ou profits occasionnels résultant « des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers ».

B.4. Le litige devant le juge *a quo* concerne l'imposition au titre de revenus divers du revenu occasionnel résultant de la cession, sous la forme d'un quasi-apport, d'un fonds de commerce de pharmacie à une SPRL constituée par la cédante et dont l'objet social consiste, notamment, en l'exploitation et la location d'officines pharmaceutiques. Ce fonds de commerce, acquis par succession, avait été détenu pendant presque quarante ans par la cédante. Le juge *a quo* a estimé que le revenu ainsi généré ne relevait pas d'une activité professionnelle.

B.5. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

Le principe d'égalité en matière fiscale n'interdit pas au législateur d'octroyer un avantage fiscal à certains contribuables, pour autant que la différence de traitement ainsi créée puisse se justifier raisonnablement.

B.6. Il ressort de la formulation de la question préjudicielle ainsi que de la motivation de la décision de renvoi que la Cour est invitée à comparer, d'une part, les contribuables qui sont exemptés d'imposition sur un bénéfice ou profit occasionnel résultant d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers et, d'autre part, les contribuables qui sont imposés au titre de revenus divers en raison d'un bénéfice ou profit occasionnel résultant d'une opération portant sur un bien mobilier incorporel tel un fonds de commerce. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, il s'agit là de catégories qui sont tout à la fois identifiables et comparables.

B.7.1. La disposition en cause reprend le contenu de l'article 67, 1^o, du CIR 1964, qui lui-même reprenait le contenu de l'article 17, § 1er, 1^o, de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus (ci-après : la loi du 20 novembre 1962).

B.7.2.1. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 17 de la loi du 20 novembre 1962 que le législateur a souhaité exclure de la taxation les opérations relevant de la gestion normale d'un patrimoine privé :

« La gestion du patrimoine se distingue, en fait, de l'exercice d'une occupation lucrative ou de la spéculation, tant par la nature des biens - c'est-à-dire immeubles, valeurs de portefeuille, objets mobiliers (tous biens dont se compose normalement un patrimoine privé) - que par la nature des actes accomplis relativement à ces biens : ce sont les actes qu'un bon père de famille accomplit, non seulement pour la gestion courante, mais aussi pour la mise à fruit, la réalisation et le remploi d'éléments d'un patrimoine, c'est-à-dire des biens qu'il a acquis par succession, donation, ou par épargne personnelle, ou encore en remploi de biens aliénés » (*Doc. parl.*, Sénat, 1961-1962, n^o 366, p. 147).

Les « immeubles, valeurs de portefeuille et objets mobiliers », auxquels se référait la finale de l'article 17, § 1er, 1^o, de la loi du 20 novembre 1962 précitée, sont dès lors conçus par le législateur fiscal comme « tous biens dont se compose normalement un patrimoine privé » (*ibid.*).

B.7.2.2. L'article 17, § 1er, 1°, de la loi du 20 novembre 1962 prévoyait par contre l'imposition des « bénéfices ou profits d'opérations lucratives isolées dépassant le cadre de la simple gestion d'un patrimoine » (*ibid.*, p. 148), qui n'étaient auparavant pas imposables :

« Les revenus visés sont principalement des profits d'opérations occasionnelles, fortuites ou ne présentant pas une fréquence suffisante pour constituer une véritable occupation.

Ces opérations peuvent être particulièrement lucratives et il n'est pas équitable que, dans un système d'impôt unique, le produit net de telles opérations échappe à tout prélèvement, d'autant moins que certaines de ces opérations, surtout sur le plan de la spéculation, sont parfois peu dignes d'intérêt.

Les revenus en cause peuvent provenir de sources diverses : prestation au profit d'un tiers, opération de nature commerciale ou industrielle, spéculation sur marchandises, conseil occasionnel, etc., mais il est entendu que les bénéfices ou profits résultant d'opérations qui s'intègrent dans le cadre d'une activité professionnelle régulière ne sont pas visés en l'occurrence.

Par ailleurs, il est expressément souligné que les résultats d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en immeubles, titres et objets mobiliers, ne seront pas soumis à l'impôt.

A cet égard, rien n'est changé au régime actuel » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 77).

B.7.2.3. Il en résulte que l'article 17 de la loi du 20 novembre 1962 :

« 1° atteint les profits d'opérations qui échappaient à l'impôt en raison de leur caractère occasionnel ou fortuit, tandis que la loi actuelle n'atteint que les occupations lucratives;

2° confirme expressément l'exonération au profit des opérations de gestion d'un patrimoine privé » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, p. 104).

B.8. Il appartient au législateur d'établir la base de l'impôt des personnes physiques, ainsi que les exemptions d'impôt. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue. Il n'appartient pas à la Cour de statuer sur l'opportunité ou le caractère souhaitable de ces exemptions.

B.9.1. L'imposabilité, au titre de revenus divers, de tout bénéfice ou profit, même occasionnel ou fortuit, en dehors d'une activité professionnelle, a été instaurée par l'article 17, § 1er, 1°, de la loi du 20 novembre 1962, dont le contenu est repris dans l'article 90, 1°, du CIR 1992, ces revenus étant en principe imposables au taux de 33 p.c., conformément à l'article 171, 1°, a), du CIR 1992.

La finale de l'article 90, 1°, du CIR 1992 exclut toutefois de la qualification de revenus divers et, par conséquent, exempte d'imposition, les bénéfices ou profits occasionnels provenant d'opérations de gestion normale d'un patrimoine consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers.

Cette disposition déroge dès lors au principe de taxation de tout bénéfice ou profit occasionnel au titre de revenus divers, posé dans la première partie de l'article 90, 1°, du CIR 1992. Cette exception à l'imposition doit s'interpréter de manière stricte.

B.9.2. En énumérant limitativement les biens concernés par des « opérations de gestion normale d'un patrimoine privé » pouvant donner lieu à une exemption d'impôt, le législateur a, dans la finale de l'article 90, 1°, du CIR 1992, exclu du bénéfice de cette exemption les biens mobiliers incorporels tel un fonds de commerce (Cass., 24 octobre 1975, *Pas.*, 1976, I, p. 244; Cass., 10 septembre 2010, *Pas.*, 2010, n° 507).

B.9.3. La différence de traitement décrite en B.6 n'est pas dénuée de justification raisonnable.

En effet, contrairement à ce que soutiennent les parties demandereses devant le juge *a quo*, il ressort des travaux préparatoires cités en B.7.2 que l'exemption contenue dans la disposition en cause est établie en référence à des biens qui composent normalement le patrimoine privé d'un bon père de famille.

En n'exemptant d'imposition que les bénéfices ou profits occasionnels résultant d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en « biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers », le législateur a légitimement pu souhaiter limiter le bénéfice de l'exemption d'impôt aux biens qui, le plus souvent, constituent un patrimoine

privé et sont dès lors susceptibles de donner lieu à des bénéfices ou profits occasionnels générés par la « gestion normale » dudit patrimoine.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 90, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 2011, ne viole pas les articles 10 et 11 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 15 juin 2017.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels