

Numéro du rôle : 6680
Arrêt n° 59/2018 du 17 mai 2018

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation des articles 97, 5°, et 98, 1°, de la loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances, introduit par la SPRL « Agem Jewels ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 juin 2017 et parvenue au greffe le 20 juin 2017, la SPRL « Agem Jewels », assistée et représentée par Me J. Verbist, avocat à la Cour de cassation, a introduit un recours en annulation des articles 97, 5°, et 98, 1°, de la loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances (publiée au *Moniteur belge* du 20 décembre 2016, troisième édition).

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me B. Derveaux, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 7 février 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, 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 28 février 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 28 février 2018.

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. *En droit*

- A -

### *Quant au premier moyen*

A.1.1. La partie requérante demande, dans un premier moyen, l'annulation de l'article 98, 1°, de la loi attaquée pour cause de violation de l'article 16 de la Constitution, combiné ou non avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe général de la non-rétroactivité, en ce que le « Régime Diamant » entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2017.

A.1.2. Elle relève que le « Régime Diamant » aurait dû initialement entrer en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2016, à condition qu'il ressorte d'une décision de la Commission européenne que le régime fiscal précité ne constitue pas une aide d'Etat incompatible au sens de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ce qui a entraîné selon elle un flou total quant au moment exact de l'entrée en vigueur. Après que la Commission européenne eut conclu qu'il n'était pas question d'une aide d'Etat, la loi attaquée a été publiée au *Moniteur belge* le 20 décembre 2016.

A.1.3. Elle observe que, par suite de l'article 98, 1°, attaqué, le régime fiscal modifié par la loi attaquée est finalement entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2017 et s'appliquerait donc rétroactivement aux revenus que les diamantaires enregistrés avaient déjà acquis au moment de la publication de la loi attaquée. Elle affirme que les dispositions relatives au « Régime Diamant », qui sont contenues dans la loi attaquée, ne sont pas entrées en vigueur le 30 décembre 2016, mais bien le 1er janvier 2017.

A.2.1. La partie requérante constate que les travaux préparatoires ne justifient nullement la rétroactivité de la loi attaquée.

A.2.2. Elle estime que l'entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2017 n'a pas ménagé un juste équilibre entre l'intérêt général et les intérêts des diamantaires enregistrés à la lumière de l'ingérence dans le droit de propriété. Elle affirme que les diamantaires enregistrés n'ont pas pu tenir compte de l'entrée en vigueur rétroactive de la loi. Il en est d'autant plus ainsi que le « Régime Diamant » aurait des conséquences financières excessives pour les diamantaires enregistrés.

Elle affirme en premier lieu que l'application du régime, en particulier l'application de l'augmentation unique du revenu professionnel imposable net minimum de 0,55 % à 0,65 % a pour conséquence, en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2017, que les impôts sur les revenus dus pour 2016 triplent.

Elle relève en deuxième lieu que la charge n'aurait pas été excessive pour les diamantaires enregistrés s'ils avaient eu au préalable suffisamment d'informations quant au caractère rétroactif, s'ils avaient été invités à payer volontairement les impôts, s'il y avait eu des facilités de paiement particulières et si le non-paiement ne donnait pas lieu à des amendes. Elle affirme que les diamantaires n'ont pas pu se mettre en règle en fonction de l'augmentation précitée de l'impôt, et pourraient donc, conformément à l'article 218 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), être affectés par des majorations d'impôt parce qu'ils n'ont pas procédé à des versements anticipés, ou pas suffisamment. La partie requérante observe que de telles majorations constituent une lourde charge du fait qu'elles ne sont pas déductibles.

En troisième lieu, pour les revenus de 2016, les diamantaires n'ont pas pu faire usage de la déduction pour capital à risque, de la « déduction de la déduction reportée pour capital à risque » ou de la déduction de pertes reportées dans la mesure où leur application porterait le revenu net imposable à un montant inférieur à 0,55 % du chiffre d'affaires du commerce de diamants.

A.3.1. Le Conseil des ministres soutient en ordre principal qu'il n'est pas conféré effet rétroactif au « Régime Diamant », de sorte que le principe de non-rétroactivité n'est pas davantage violé.

Selon lui, d'un point de vue matériel, dans le cadre des impôts sur les revenus, une dette fiscale naît seulement par la combinaison de trois éléments : (a) le fait imposable accompli; (b) la loi fiscale qui définit ce fait et (c) l'autorisation annuelle, donnée par le législateur, d'appliquer la loi fiscale. Il relève que les impôts sur les revenus frappent des situations permanentes, à savoir l'obtention de revenus, mais qu'en vue de la perception périodique, des périodes ont été délimitées comme périodes imposables. Etant donné qu'à l'impôt sur les revenus, le fait imposable consiste à obtenir des revenus au cours de l'ensemble de la période imposable, le fait permanent n'est accompli que le dernier jour à 24 heures. La dette fiscale ne naît donc qu'après la fin de la période imposable, de sorte que, jusqu'au même moment, des lois fiscales régissant le fait imposable peuvent encore entrer en vigueur. Il estime dès lors que tant que le fait imposable n'est pas accompli, le législateur peut modifier les lois fiscales sans que celles-ci soient réputées avoir effet rétroactif.

Le Conseil des ministres fait valoir à cet égard qu'une mesure fiscale ne peut être considérée comme rétroactive que si elle est applicable à des situations dont les conditions d'imposition étaient définitivement établies au moment où elle est entrée en vigueur ou, en d'autres termes, à des faits, actes ou situations qui étaient définitivement accomplis lors de l'entrée en vigueur.

Il relève que la loi attaquée a été promulguée le 18 décembre 2016 et a été publiée au *Moniteur belge* du 20 décembre 2016. La loi est entrée en vigueur le 30 décembre 2016. Selon lui, le contribuable connaissait définitivement les conditions d'imposition avant la fin de la période imposable, soit le 30 décembre 2016, et donc avant que ses revenus soient définitifs.

Le Conseil des ministres observe dès lors que la modification a été opérée avant la fin de la période imposable 2016, de sorte que les normes invoquées ne sont pas violées.

A.3.2. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres conteste l'existence de charges excessives pour les diamantaires enregistrés. Il affirme ainsi que le secteur du diamant était suffisamment au courant des

modifications imminentes concernant le régime fiscal et l'entrée en vigueur de celui-ci via la presse et des sessions d'information sectorielles. Selon lui, la nouvelle mesure était dès lors suffisamment connue des diamantaires concernés pour qu'ils puissent, s'agissant des versements anticipés, conformément aux dispositions du CIR 1992, se mettre en règle ou adapter leur comportement à temps. Il ajoute que la critique de la partie requérante concernant l'article 99 de la loi attaquée n'est pas pertinente, puisque le recours ne tend pas à l'annulation de cet article. Il observe enfin que dans le premier « Régime Diamant », il n'existait aucune possibilité de faire usage de déductions fiscales. La loi attaquée, qui modifie le régime, prévoit des déductions, mais fixe une condition. Il estime que cette modification au profit du diamantaire ne saurait constituer une charge excessive.

A.4. La partie requérante conteste que certains articles de presse ou des sessions d'information aient pu apporter des précisions quant à l'entrée en vigueur (rétroactive) du « Régime Diamant ». Elle conteste également que le premier « Régime Diamant » ait été applicable, de sorte que le Conseil des ministres soutient à tort que la loi attaquée constitue un avantage par rapport au régime antérieur.

#### *Quant au deuxième moyen*

A.5.1. La partie requérante demande, dans le deuxième moyen, l'annulation de l'article 97, 5°, de la loi attaquée pour cause de violation des articles 10, 11 et 16 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'article attaqué établit une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, un diamantaire enregistré dont le bénéfice net comptable de la période imposable est inférieur à 0,55 % du chiffre d'affaires issu du commerce de diamant pour cause de vol, faillite d'un client ou faillite du diamantaire enregistré concerné et, d'autre part, un diamantaire enregistré dont le bénéfice net comptable de la période imposable est, contre toute attente, inférieur à 0,55 % du chiffre d'affaires issu du commerce de diamant pour d'autres raisons.

A.5.2. Elle affirme que les deux catégories de personnes se trouvent dans une situation où l'exploitation est perturbée par des circonstances imprévues qui ne relèvent pas d'une exploitation normale. Elle souligne qu'il existe d'autres circonstances qui conduisent à un bénéfice net comptable qui est contre toute attente inférieur au montant forfaitaire de 0,55 % du chiffre d'affaires, comme un incendie ou un problème de livraison par suite d'un conflit externe.

Elle reconnaît que les travaux préparatoires justifient l'existence de l'exception à l'application du revenu professionnel net imposable minimum forfaitaire mais elle relève qu'il n'existe en revanche aucune justification au fait qu'il n'y a que trois exceptions.

Elle fait valoir que la restriction à trois exceptions lèse gravement ou fait peser une charge excessive sur les diamantaires enregistrés qui sont confrontés à d'autres circonstances imprévues qui influencent défavorablement leur bénéfice net du fait qu'ils sont, dans cette situation, néanmoins soumis au montant forfaitaire de 0,55 % du chiffre d'affaires du commerce de diamant, alors que ce montant est en pareil cas beaucoup plus élevé que le bénéfice net réellement généré, ce qui aboutit au paiement d'impôts sur des revenus que le diamantaire enregistré n'a, contre toute attente, pas perçus.

A.6.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le régime forfaitaire de 0,55 % du chiffre d'affaires du secteur du diamant repose, d'une part, sur le niveau du prix des marchandises et, d'autre part, sur un rendement budgétaire minimum poursuivi de la taxe, alors que, pour les diamantaires enregistrés qui réalisent un chiffre d'affaires dans le cadre de l'exploitation normale, il est établi un seuil pour ce qui est de la base imposable minimale. Ce seuil est selon lui raisonnable, adéquat et conforme au marché et se situe dans le prolongement d'une approche fiscale qui existe depuis 1996 pour le secteur concerné. Il ajoute que ce régime a été approuvé par la Commission.

Etant donné que le régime du forfait vise uniquement l'exploitation normale, il estime par ailleurs qu'il est logique que les situations qui ne relèvent pas de l'exploitation normale ne soient pas soumises au forfait. Il estime que les situations des catégories invoquées sont à ce point différentes qu'elles sont incomparables. En effet, il observe qu'il s'agit, d'une part, d'une catégorie qui relève de l'exploitation normale et, d'autre part, d'une catégorie qui ne relève pas de l'exploitation normale.

Il soutient que le régime du forfait entend simplifier les impôts sur les revenus pour le diamant, en se fondant pour la base imposable sur des moyennes pour le secteur dans des circonstances d'exploitation normales. Il ajoute ensuite que les trois exceptions limitatives ne sauraient être considérées comme entrant dans l'exploitation normale pour laquelle les moyennes sectorielles au cours de la période imposable spécifique sont pertinentes.

A.6.2. En ordre subsidiaire, il estime que la distinction est raisonnablement justifiée. Il observe que les trois causes d'exclusion expriment la continuité dans le secteur, étant donné que ces circonstances étaient auparavant admises par l'administration fiscale. Il reconnaît qu'un entrepreneur prévoyant normal s'assure également contre ce genre de risque. Il ajoute cependant qu'il s'agit de trois situations pour lesquelles il est impossible ou difficile de s'assurer.

Selon le Conseil des ministres, un diamantaire ne peut pas s'assurer contre sa propre faillite ou celle de son client. Il reconnaît que l'on peut s'assurer contre le vol, mais cette assurance est très coûteuse et implique des mesures de sécurité onéreuses. Il observe que ce coût élevé a incité le législateur à qualifier le vol d'exception. Il s'avère toutefois que les marchandises ne sont pas toujours en possession du commerçant, mais de tiers qui ne sont pas toujours aussi bien assurés. C'est pourquoi le législateur a estimé qu'il était également nécessaire de qualifier le vol d'exception. Il souligne toutefois que si le commerçant enregistré ou un tiers est assuré et que le commerçant est indemnisé par un assureur, l'application du forfait n'est plus exclue.

En ce qui concerne la situation d'un incendie, il observe qu'il s'agit d'un risque couramment assuré et que même en cas d'incendie, les biens ne sont probablement pas perdus, vu que, dans le secteur, il est souvent fait usage de coffres-forts résistant au feu. Pour cette raison, le législateur ne devait pas qualifier un incendie d'exception pour le forfait. Enfin, il affirme qu'un conflit lié à la livraison de diamants n'est pas pertinent puisqu'il n'a aucune incidence sur le bénéfice net comptable. En effet, selon lui, une transaction diamantaire s'accompagne en principe d'un contrôle visuel par l'acheteur. Si le diamant n'est pas disponible, il n'y a pas vente. A défaut de vente, il n'y a pas de chiffre d'affaires du commerce de diamants, ce qui implique que le « Régime Diamant » n'est pas applicable.

- B -

### *Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte*

B.1. Par la loi-programme du 10 août 2015, le législateur a établi pour la première fois le « Régime Diamant ».

B.2.1. Par ce régime fiscal particulier, le législateur entendait en premier lieu élaborer pour le secteur diamantaire un « cadre fiscal viable et simple de contrôle » destiné à garantir la correcte perception de l'impôt (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 69-70).

Même si l'administration fiscale utilisait déjà des normes spéciales de contrôle, qui avaient été appliquées depuis 1996 au secteur diamantaire (ce que l'on a appelé le « Plan Fiscal »), le législateur a estimé qu'un régime forfaitaire plus simple était néanmoins recommandé pour le secteur du diamant (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015,

DOC 54-1125/001, p. 72). Il a estimé que ce régime était nécessaire pour remédier aux problèmes de contrôle et aux discussions concernant les impôts sur les revenus dans le secteur diamantaire, en ce qui concerne en particulier la détermination du résultat imposable (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 69-70). Ces difficultés sont liées à la nature du diamant brut et aux méthodes de travail dans le secteur. D'une part, il est difficile de tracer physiquement le stock pierre par pierre et, d'autre part, la valorisation des stocks, en raison de l'unicité de chaque diamant et de l'absence de « prix au comptant », est difficile et délicate (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 69).

B.2.2. En deuxième lieu, le législateur a souhaité mettre en œuvre un cadre clair et propre à offrir la sécurité juridique qui part du principe que tout commerçant en diamants doit payer sa « *fair share of taxes* » (part équitable d'impôt) (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 70) et, en troisième lieu, il entendait obtenir avec ce régime un effet budgétaire favorable pour les pouvoirs publics (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 69-70).

B.2.3.1. L'article 68 de la loi-programme du 10 août 2015 disposait, avant sa modification par l'article 95 de la loi attaquée du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances :

« § 1er. Sous réserve des dérogations visées au présent chapitre, les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 s'appliquent aux commerçants en diamants enregistrés.

Par dérogation aux articles 23, § 2, 24 à 26, 41 à 80, 185, 190*bis*, 193*bis* à 201, 205/1 à 207, 228, 233, alinéa 1er, 235 à 240*bis* et 536 du Code des impôts sur les revenus 1992, le résultat imposable du commerce de diamants des commerçants en diamants enregistrés est, exclusivement pour la détermination du bénéfice net issu du commerce de diamants, fixé de manière forfaitaire sur la base de leur chiffre d'affaires issu du commerce de diamants.

Le régime qui détermine le résultat imposable forfaitaire pour le commerce de diamants est appelé le ' Régime Diamant '.

§ 2. En ce qui concerne un commerçant en diamants enregistré qui commercialise des diamants bruts provenant de l'exploitation propre d'une mine de diamants ou d'une zone d'extraction alluviale propre de diamants, ou qui, en tant que société liée dans le sens de l'article 11 du Code des sociétés, appartient à un groupe de sociétés à l'intérieur duquel se trouve l'exploitation d'une mine de diamants ou d'une zone d'extraction alluviale de diamants et qui intervient dans la commercialisation sur le marché de ces diamants extraits, au moyen de ventes de diamants en nom propre, le Régime Diamant relatif aux ventes de ces diamants

extraits par lui-même ou à l'intérieur du groupe de sociétés, ne s'applique que si ce commerçant en diamants enregistré opte pour ce régime au moment de l'introduction de sa déclaration d'impôt.

Une telle option vaut pour une période fixe de trois exercices d'imposition successifs.

§ 3. Si le bénéfice net comptable de la période imposable, pour cause de vol, faillite d'un client ou faillite du commerçant en diamants concerné est inférieur au bénéfice net déterminé de manière forfaitaire par application de l'article 70, le résultat imposable pour l'exercice fiscal concerné est déterminé en appliquant les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992, sans application du Régime Diamant ».

B.2.3.2. L'article 70 de la loi-programme du 10 août 2015 disposait, avant sa modification par l'article 97 de la loi attaquée :

« § 1er. Pour le commerçant en diamants enregistré, l'application du Régime Diamant implique que le résultat imposable issu du commerce de diamants est déterminé à 0,55 p.c. du chiffre d'affaires issu du commerce de diamants.

§ 2. En ce qui concerne la détermination du résultat imposable d'une société, ou d'un établissement belge, le montant ainsi déterminé est, le cas échéant, augmenté avec la différence positive entre la rémunération de référence définie au présent paragraphe pour un dirigeant d'entreprise et la rémunération de dirigeant d'entreprise la plus élevée au sein de la société ou de l'établissement belge, reprise dans les charges de la période imposable.

Cette rémunération de référence est fixée en fonction du chiffre d'affaires issu du commerce de diamants et s'élève à :

- 19.645 EUR pour un chiffre d'affaires jusqu'à un maximum de 1.620.720 EUR;
- 32.745 EUR pour un chiffre d'affaires de plus de 1.620.720 EUR jusqu'à un maximum de 8.103.595 EUR;
- 49.110 EUR pour un chiffre d'affaires de plus de 8.103.595 EUR jusqu'à un maximum de 16.207.190 EUR;
- 65.485 EUR pour un chiffre d'affaires de plus de 16.207.190 EUR jusqu'à un maximum de 32.414.380 EUR;
- 81.855 EUR pour un chiffre d'affaires de plus de 32.414.380 EUR jusqu'à un maximum de 48.621.570 EUR;
- 98.225 EUR pour un chiffre d'affaires de plus de 48.621.570 EUR.

Pour l'application du présent article, il faut entendre par ' dirigeant d'entreprise ', la personne physique qui exerce une fonction telle que visée à l'article 32, alinéa 1er, 1° ou 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Chaque commerçant en diamants enregistré, société belge ou établissement belge, est considéré avoir un dirigeant d'entreprise de sorte que pour chaque commerçant en diamants enregistré, la différence positive entre la rémunération de référence et la rémunération portée en charge de la période imposable est ajoutée une fois.

Les dispositions de l'article 178, § 3, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 s'appliquent aux montants visés au présent paragraphe.

§ 3. Si le chiffre d'affaires est exprimé dans une autre devise que l'euro, celle-ci est, pour l'application des §§ 1er et 2, convertie au cours de change moyen déterminé pour l'exercice fiscal concerné.

§ 4. Pour l'application de l'impôt des personnes physiques, le résultat net déterminé conformément aux §§ 1er et 2 constitue le revenu professionnel net issu du commerce de diamants. Pour l'application de l'impôt des sociétés, le résultat net déterminé conformément aux §§ 1er et 2 est repris dans le calcul de l'impôt comme le bénéfice net issu du commerce de diamants.

Pour l'application de l'impôt des non-résidents, le résultat net déterminé conformément aux §§ 1er et 2 constitue le montant net des revenus globalisables pour ce qui concerne le bénéfice net issu du commerce de diamants.

Les sociétés et établissements belges qui sont soumis au Régime Diamant, sont exclus de l'application de la déduction pour capital à risque et de la déduction pour capital à risque reportée. Ils ne peuvent en outre pas porter des pertes reportables en déduction du résultat fiscal, sauf s'ils démontrent que ces pertes découlent d'autres opérations que le commerce de diamants et que celles-ci sont uniquement portées en déduction de la partie du résultat taxable qui n'est pas issu du commerce de diamants.

§ 5. En ce qui concerne les immobilisations visées à l'article 69, § 1er, alinéa 1er, 2°, a) et b), du Code des impôts sur les revenus 1992 qui sont utilisées pour l'exercice du commerce de diamants, par dérogation à l'article 292*bis* du même Code, le crédit d'impôt visé aux articles 289*quater* à 289*novies* de ce Code ne peut pas être imputé sur l'impôt des sociétés ou sur l'impôt des non-résidents auquel le commerçant en diamants est assujéti pour tout exercice d'imposition pour lequel le Régime Diamant est appliqué ».

B.2.4. Le « Régime Diamant » visait à instaurer une détermination forfaitaire du résultat imposable du commerce de diamants, sur la base du chiffre d'affaires réalisé, sans exclure ou adapter l'application des autres règles relatives aux impôts sur les revenus. A cet égard, le législateur a eu recours à une moyenne du marché générale conforme aux pratiques du marché, après déduction des dépenses et en tenant compte des déductions comptables et fiscales habituelles qui étaient exclues pour l'application du « Régime Diamant », comme base imposable pour les commerçants en diamants (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 82).



B.2.5. Pour le commerçant en diamants enregistré, le résultat imposable avait été fixé à l'origine à 0,55 % du chiffre d'affaires issu du commerce de diamants. Cependant, le législateur visait également à éviter des conséquences fiscales inéquitables. C'est ainsi qu'il a exclu l'application du régime forfaitaire si le bénéfice net comptable était inférieur au bénéfice net déterminé forfaitairement, en raison d'un vol, de la faillite d'un client ou de la faillite du commerçant en diamants concerné.

Cette exception a été expliquée dans les termes suivants au cours des travaux préparatoires :

« Le paragraphe 3 tient compte d'un certain nombre de circonstances extraordinaires qui peuvent avoir une influence sur la détermination du bénéfice net du commerçant en diamants. Il en est ainsi dans les cas où le bénéfice net comptable serait inférieur à celui déterminé sur base du forfait calculé sur le chiffre d'affaires du diamant et ce, à la suite d'un des cas suivants limitativement énumérés: vol auprès du commerçant en diamants, faillite d'un client du commerçant en diamants ou faillite du commerçant concerné en son propre chef. Dans ces cas, il est justifié d'imposer le commerçant concerné sur base de son bénéfice comptable inférieur et non sur base d'un forfait supérieur qui ne tient compte que du chiffre d'affaires. En effet, les moyennes du secteur ne sont pas pertinentes pour ces entreprises en ce qui concerne une telle période imposable spécifique. Ce paragraphe est néanmoins seulement applicable si les circonstances limitativement énumérées sont la cause du résultat inférieur, ce qui, par exemple, n'est pas le cas si la perte occasionnée par un vol a été indemnisée de manière appropriée par un assureur. Si, à la suite de ce paragraphe, le Régime Diamant n'est pas appliqué, alors cela implique que pour la période imposable concernée, le revenu imposable est déterminé avec application des règles normales du Code des impôts sur les revenus 1992, également en ce qui concerne le bénéfice net issu du commerce de diamants » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 80).

Dans ce cas particulier, le résultat imposable serait donc établi pour la période imposable concernée conformément aux dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 sans application du « Régime Diamant ».

B.2.6. En ce qui concerne l'entrée en vigueur du « Régime Diamant » ainsi établi, l'article 72, alinéas 1er et 2, de la loi-programme du 10 août 2015 disposait, avant sa modification par l'article 98 de la loi attaquée :

« Les dispositions du présent chapitre entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2016 à condition qu'il ressorte d'une décision prise par la Commission européenne que le Régime Diamant visé au présent chapitre ne constitue pas une aide d'Etat incompatible visée à l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

La réalisation de cette condition fait l'objet d'un avis publié au *Moniteur belge* par le ministre des Finances ».

B.3. Sans abandonner les objectifs mentionnés en B.2.1 et B.2.2, la loi attaquée modifie le « Régime Diamant » sur différents points, notamment en vue d'assurer sa compatibilité avec les règles relatives aux aides d'Etat (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2072/004, p. 2).

L'article 68, § 1er, de la loi-programme du 10 août 2015, modifié par l'article 95, 1° et 2°, de la loi attaquée, dispose :

« Sous réserve des dérogations visées au présent chapitre, les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 s'appliquent aux commerçants en diamants enregistrés.

En ce qui concerne les commerçants en diamant[s] enregistrés, exclusivement en ce qui concerne le chiffre d'affaires issu du commerce de diamants, par dérogation aux articles 23, § 2, 1°, 183 et 235 du Code des impôts sur les revenus 1992, le résultat imposable du commerce de diamants est calculé en tenant compte d'un prix de revient des diamants vendus qui est déterminé forfaitairement sur base du chiffre d'affaires issu du commerce de diamants.

Le régime qui détermine le résultat imposable pour le commerce de diamants sur base du coût de revient des diamants vendus déterminé de manière forfaitaire est appelé le ' Régime Diamant ' ».

L'article 70, § 1er, de la loi-programme du 10 août 2015, modifié par l'article 97, 1°, de la loi attaquée, dispose :

« Pour le commerçant en diamants enregistré, l'application du Régime Diamant implique que le résultat imposable issu du commerce de diamants est déterminé en tenant compte d'un coût de revient des diamants vendus équivalant à 97,9 p.c. du chiffre d'affaires issu du commerce de diamants ».

Au lieu de la détermination forfaitaire du revenu imposable net, le législateur a introduit une marge brute déterminée de manière forfaitaire qui est elle aussi exprimée en fonction du chiffre d'affaires issu du commerce du diamant. C'est ainsi que la réglementation modifiée introduit, sur la base d'une étude comparative, une marge brute forfaitaire de 2,1 % pour déterminer le résultat imposable brut à partir du chiffre d'affaires pour les commerçants en diamants enregistrés. Le législateur a en outre estimé nécessaire d'instaurer un seuil minimum (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2072/004, p. 6). Plus précisément, il a prévu un seuil minimum supplétif, c'est-à-dire un résultat net imposable minimum qui est fixé

forfaitairement à 0,55 % du chiffre d'affaires réalisé (art. 70, § 6, de la loi-programme du 10 août 2015, inséré par l'article 97, 5°, attaqué). Le législateur a ainsi voulu conserver, comme mesure de protection (budgétaire) additionnelle, la systématique du « Régime Diamant » originaire, ce qui, selon lui, nécessitait également le maintien des exceptions existantes à l'application du régime en cas de circonstances extraordinaires (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2072/004, p. 6).

B.4.1. L'article 97, 5°, de la loi attaquée insère un paragraphe 6 dans l'article 70 de la loi-programme du 10 août 2015 qui dispose :

« Le revenu professionnel net imposable du commerce de diamant déterminé en application de cet article est toujours au minimum égal à 0,55 p.c. du chiffre d'affaires issu du commerce de diamants, le cas échéant augmenté de la différence positive déterminée dans le § 5, alinéa 1er, du présent article.

Ce montant minimum de revenu net imposable ne peut pas être réduit par la déduction pour capital à risque, la déduction de la déduction pour capital à risque reportée ou la déduction de pertes reportées.

L'exigence reprise dans le présent paragraphe n'est pas applicable si le bénéfice net comptable de la période imposable est inférieur à 0,55 p.c. du chiffre d'affaires issu du commerce de diamants pour cause de vol, faillite d'un client ou faillite du commerçant en diamants enregistré concerné ».

B.4.2. L'article 98, 1°, de la loi attaquée modifie l'article 72, alinéa 1er, de la loi-programme du 10 août 2015 de la manière suivante :

« Les dispositions du présent chapitre entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2017 ».

#### *Quant au premier moyen*

B.5. Le premier moyen est pris de la violation de l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe de la non-rétroactivité. La partie requérante poursuit l'annulation de l'article 98, 1°, de la loi attaquée au motif qu'il aurait pour effet d'introduire rétroactivement le « Régime Diamant ».

B.6.1. L'article 16 de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, dans les cas et de la manière établis par la loi, et moyennant une juste et préalable indemnité ».

L'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

Cette disposition de droit international ayant une portée analogue à celle de l'article 16 de la Constitution, les garanties qu'elle contient forment un ensemble indissociable avec celles qui sont inscrites dans cette disposition constitutionnelle, de sorte que la Cour en tient compte lors de son contrôle des dispositions attaquées.

B.6.2. L'article 1 du Premier Protocole additionnel offre une protection non seulement contre une expropriation ou une privation de propriété (premier alinéa, deuxième phrase) mais également contre toute ingérence dans le droit au respect des biens (premier alinéa, première phrase). Un impôt ou une autre contribution constituent, en principe, une ingérence dans le droit au respect des biens.

En outre, aux termes de l'article 1 du Premier Protocole additionnel, la protection du droit de propriété « ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

L'ingérence dans le droit au respect des biens n'est compatible avec ce droit que si elle est raisonnablement proportionnée au but poursuivi, c'est-à-dire si elle ne rompt pas le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection de ce droit. Même si

le législateur fiscal dispose d'une large marge d'appréciation, un impôt viole dès lors ce droit s'il fait peser sur le contribuable une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière (CEDH, 31 janvier 2006, *Dukmedjian c. France*, §§ 52-58; décision, 15 décembre 2009, *Tardieu de Maleissye e.a. c. France*; 16 mars 2010, *Di Belmonte c. Italie*, §§ 38 à 40).

B.7. Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis.

Par conséquent, toutes les modifications qui ont été apportées aux dispositions régissant l'impôt sur les revenus avant la fin de la période imposable peuvent être appliquées sans qu'elles puissent être réputées avoir un effet rétroactif.

B.8. Les revenus acquis par les commerçants en diamants enregistrés sont soumis aux dispositions législatives en matière d'impôts sur les revenus, soit l'impôt des personnes physiques, soit l'impôt des sociétés, mais ces deux impôts sont toutefois régis pour ces commerçants par un régime particulier, le « Régime Diamant », en ce qui concerne la détermination du résultat imposable pour une période imposable.

Les mesures de ce régime forfaitaire spécial figurent dans la loi-programme du 10 août 2015 et dans la loi attaquée du 18 décembre 2016.

Ces mesures ont été publiées au *Moniteur belge* du 18 août 2015 pour la loi-programme et dans celui du 20 décembre 2016 pour la loi attaquée. Eu égard au fait que le « Régime Diamant » est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2017, elles sont applicables aux revenus acquis pendant la période imposable qui est rattachée à l'exercice d'imposition 2017.

En ce qui concerne l'impôt des personnes physiques, la période imposable normale coïncide avec l'année qui précède celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. En

ce qui concerne l'impôt des sociétés, ce n'est pas toujours le cas. La période imposable coïncide soit avec l'année qui précède celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, lorsqu'il n'existe pas de comptabilité ou que la comptabilité est tenue par année civile, soit avec l'exercice comptable – quelle que soit sa durée – clôturé pendant l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, si la comptabilité n'est pas clôturée le 31 décembre, soit avec l'exercice comptable qui précède l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, lorsque cet exercice comptable – inférieur ou supérieur à 12 mois – est clôturé le 31 décembre.

B.9. Il résulte de ce qui précède que le « Régime Diamant » n'impose pas avec effet rétroactif de charges aux commerçants en diamants enregistrés. Par conséquent, la disposition attaquée ne viole pas l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe de la non-rétroactivité.

Le premier moyen n'est pas fondé.

*Quant au second moyen*

B.10. La partie requérante prend un second moyen de la violation des articles 10, 11 et 16 de la Constitution, combinés avec l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'article 97, 5°, de la loi attaquée ne prévoit pas que l'application du revenu imposable net minimum établi forfaitairement est exclue en cas d'incendie ou de problèmes de livraison.

B.11.1. Il ressort de ce qui est dit en B.2.1 et B.2.2 que le « Régime Diamant » poursuit des objectifs légitimes qui relèvent de l'intérêt général.

B.11.2. Compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur consistant à remédier aux problèmes d'évaluation et de contrôle mentionnés en B.2.1 et à sa volonté mentionnée en B.2.2 de percevoir une contribution fiscale juste des commerçants en diamant, le législateur pouvait raisonnablement introduire le « Régime Diamant », dans le cadre duquel le but et les

effets de ce régime visent à fixer forfaitairement le résultat imposable issu du commerce des diamants par dérogation à la fixation comptable des bénéfices.

B.11.3. Le législateur pouvait, à cet égard, estimer qu'une marge brute prise en compte forfaitairement de 2,1 % du chiffre d'affaires issu du commerce des diamants est adéquate dès lors que cette règle repose sur des motifs raisonnables, à savoir les moyennes sectorielles.

Eu égard à l'objectif budgétaire mentionné en B.3 et à la volonté mentionnée en B.2.2 d'obtenir une contribution juste des commerçants en diamant, le législateur pouvait en outre limiter l'effet des frais déductibles sur cette marge bénéficiaire brute et, donc, introduire en principe un résultat imposable net minimum de 0,55 % du chiffre d'affaires issu du commerce du diamant en tant que seuil minimum. Ce minimum est fondé sur les moyennes sectorielles et le législateur a prévu une mesure d'adoucissement de cette règle en cas de circonstances extraordinaires.

B.11.4. Il ressort de ce qui précède que le « Régime Diamant », en particulier la détermination forfaitaire du résultat imposable net minimum, maintient un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection du droit en cause et, par conséquent, n'impose pas de charges financières excessives aux commerçants en diamants enregistrés.

B.12. Le législateur a prévu à l'article 97, 5°, de la loi attaquée que ce seuil minimum du « Régime Diamant » ne s'applique pas si le bénéfice net comptable est inférieur au forfait calculé sur la base du chiffre d'affaires relatif au commerce de diamants à la suite d'un vol du stock de diamants chez le commerçant, de la faillite d'un client du commerçant ou de la faillite du commerçant concerné, sous la réserve qu'un assureur verse une indemnité au commerçant. Cette non-application ne s'applique cependant pas en cas d'incendie ou de problèmes de livraison.

B.13.1. Eu égard aux particularités spécifiques du commerce international du diamant brut, comme par exemple la situation socio-économique des pays d'extraction, il n'est pas dénué de justification raisonnable que les moyennes sectorielles sur lesquelles le seuil minimum du régime forfaitaire est fondé restent pertinentes en cas de problèmes de livraison.

B.13.2. A la lumière des caractéristiques physiques du diamant, en particulier du point de feu et de fusion de celui-ci, et de la circonstance qu'un commerçant en diamants enregistré normalement prudent et prévoyant équipe correctement ses bâtiments et prend toutes les autres mesures destinées à protéger ses biens contre l'incendie, le législateur pouvait raisonnablement estimer qu'un stock de diamants ne sera pas nécessairement perdu dans un incendie, de sorte que les moyennes sectorielles sur lesquelles le seuil minimum est fondé restent pertinentes.

B.13.3. En conséquence, la disposition attaquée ne viole pas les normes invoquées.

B.14. Le second moyen n'est pas fondé.



Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 17 mai 2018.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen