

Numéro du rôle : 6679
Arrêt n° 122/2018 du 4 octobre 2018

## ARRÊT

---

*En cause* : la question préjudicielle concernant les articles 117 et 118 de la loi-programme du 22 juin 2012, modifiant et abrogeant respectivement les articles 3 et 75 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, posée par le Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée du juge J.-P. Snappe, faisant fonction de président, du président A. Alen, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le juge J.-P. Snappe,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

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

Par jugement du 28 mars 2017 en cause de la société civile sous forme de SPRL « Docteur Nathalie Gauquier » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 19 juin 2017, le Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons, a posé la question préjudicielle suivante :

« Le régime légal issu des articles 117 et 118 de la loi-programme du 22 juin 2012, abrogeant l'article 75 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle tout en instaurant un régime transitoire, viole-t-il les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution combinés ou non aux principes de sécurité juridique et de non-rétroactivité de la loi en tant qu'il traite de manière différente les catégories de personnes suivantes : les entreprises clôturant leur exercice comptable au 31 décembre, lesquelles pouvaient encore revendiquer l'application du régime transitoire pour les provisions constituées au terme de l'exercice comptable clôturé au 31 décembre 2011, et les entreprises clôturant leur exercice comptable de manière décalée, lesquelles se voyaient intégralement privées du bénéfice du régime transitoire pour les provisions constituées au terme du premier exercice comptable clôturé après le 31 décembre 2011 ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la société civile sous forme de SPRL « Docteur Nathalie Gauquier », assistée et représentée par Me F. Collin, avocat au barreau de Charleroi;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me D. Heurion, avocat au barreau de Charleroi.

Par ordonnance du 6 juin 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen, 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 27 juin 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 27 juin 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. *Les faits et la procédure antérieure*

La SPRL « Docteur Nathalie Gauquier » et sa dirigeante, Nathalie Gauquier, ont conclu, le 29 novembre 2011, une convention de promesse de pension complémentaire en vertu de laquelle la première s'engageait, sous certaines conditions, à verser à la seconde, à la date de son départ à la retraite ou à l'anniversaire de ses 65 ans, une somme de 132 963,93 euros, composée d'un montant de 77 898,52 euros couvrant partiellement les années de rattrapage et de *back service* et d'un solde pour les années à venir. La partie demanderesse devant le juge *a*

*quo a*, le 30 juin 2012, clôturé l'exercice comptable sur lequel porte le litige, exercice comptable qui est aussi le premier de la partie demanderesse. En vertu de la convention précitée, se fondant sur un calcul opéré en date du 31 décembre 2011, elle a comptabilisé, à charge du résultat de cet exercice, une provision pour engagement interne de pension en faveur de sa dirigeante, d'un montant de 77 898,52 euros.

Le 10 octobre 2014, l'administration fiscale a notifié à la partie demanderesse un avis de rectification en vertu duquel elle lui proposait d'imposer cette somme et d'appliquer un accroissement de 10 %.

Après avoir marqué son désaccord sur cette cotisation qui a cependant été enrôlée le 9 décembre 2014, la partie demanderesse a formé réclamation, laquelle a été rejetée par décision directoriale du 23 septembre 2015.

Le 30 novembre 2015, elle a saisi le juge *a quo* lui demandant d'annuler la cotisation litigieuse et de condamner l'Etat à rembourser les sommes indûment perçues et, à titre subsidiaire, de poser à la Cour une question préjudicielle.

Après avoir constaté que, par son arrêt n° 20/2017 du 16 février 2017, la Cour avait annulé l'article 541 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) (visant la constitution d'une réserve de liquidation), pour des motifs analogues à ceux soulevés par la partie demanderesse (à savoir un oubli de prise en compte par la loi de la situation des sociétés tenant leur exercice comptable de manière décalée), le juge *a quo* décide toutefois de poser à la Cour la question reproduite plus haut, l'oubli, s'il a été commis par le législateur, portant sur une autre disposition du même Code, à savoir celle qui organise le régime fiscal des provisions constituées pour paiement d'une pension complémentaire.

### III. *En droit*

- A -

A.1.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* remet les dispositions en cause dans leur contexte, c'est-à-dire celui de la décision prise par le législateur d'« externaliser » la constitution de provisions pour pensions complémentaires au sein des entreprises. En d'autres termes, les engagements individuels de pension complémentaire en faveur des travailleurs et des dirigeants d'entreprise ne peuvent plus, depuis le 1er janvier 2012, être constitués via une provision interne mais via un organisme extérieur spécialisé sur lequel l'Etat peut assurer un véritable contrôle. Les provisions internes déjà constituées peuvent être transférées et, pour encourager ce transfert, le législateur a prévu qu'il soit exonéré de la taxe de 4,40 % prévue par l'article 175/1, § 2, 1°, du Code des droits et taxes divers. Toutefois, le législateur a prévu une disposition transitoire : l'obligation d'externalisation n'est pas applicable à concurrence de la provision interne qui a été constituée par la société à la fin de la période d'imposition 2012 (mais cette provision sera soumise soit à une cotisation unique de 1,75 %, soit à une cotisation étalée sur trois ans à un taux de 0,60 % par an). Le montant des provisions internes qui est exonéré ne peut plus augmenter ensuite.

Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, l'objectif principal de l'externalisation des engagements de pension internes est d'augmenter la pression fiscale et non pas, comme le soutiennent les travaux préparatoires, une prétendue protection accrue des bénéficiaires des pensions.

La partie demanderesse met en cause la constitutionnalité du régime transitoire instauré par la loi-programme du 22 juin 2012 au regard des articles 10 et 11 de la Constitution pour un premier motif, à savoir qu'il ne s'applique aux inscriptions d'une provision pour pension qu'à concurrence de la provision constituée avant la clôture de l'exercice comptable fixée au 31 décembre 2011 ou à la fin de la période imposable se terminant à la même date, et pour un second motif, à savoir qu'il interdit, à compter du 31 décembre 2011, à la provision d'augmenter, ce qui a pour conséquence que les sociétés qui clôturent leur exercice comptable après le 31 décembre 2011 mais avant l'entrée en vigueur de la loi-programme du 22 juin 2012 et qui constituent la provision pour pension à la date de clôture de leurs écritures comptables, ne peuvent bénéficier du régime

transitoire alors que tel n'est pas le cas pour les sociétés qui clôturent leur exercice comptable au 31 décembre 2011.

Or, la situation d'une société qui clôture son exercice comptable au 31 décembre est comparable à celle qui la clôture au 30 juin, l'une et l'autre étant imposées sur la totalité des bénéfices réalisés au cours des douze mois précédant l'arrêté de comptes. Ces sociétés sont aussi comparables au regard de l'objectif recherché par le législateur.

La partie demanderesse considère que les travaux préparatoires de la loi-programme du 22 juin 2012 ne donnent aucune justification objective à la différence de traitement.

Elle soutient aussi que les dispositions en cause violent le principe de la non-rétroactivité des lois et ce, au détriment des seules sociétés dont la clôture de l'exercice social est décalée et intervient après le 31 décembre 2011. Elles violeraient aussi le principe de la sécurité juridique.

A.1.2. Dans son mémoire en réponse, la partie demanderesse devant le juge *a quo* développe longuement pourquoi elle estime que, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la Cour pourrait appliquer par analogie le raisonnement qui l'a conduite à annuler, par son arrêt n° 20/2017, l'article 541 du CIR 1992 (visant la constitution d'une réserve spéciale de liquidation) en ce qu'il ne porte pas sur les comptes annuels relatifs à l'exercice comptable rattaché à l'exercice 2012 lorsque les réserves imposées de cet exercice d'imposition, eu égard à la date de l'assemblée générale, n'entrent pas en considération pour le régime de la « liquidation interne ».

La partie demanderesse admet que l'espèce en cause ne concerne pas les réserves de liquidation mais ce qui est critiqué est, selon elle, analogue : avoir instauré un régime transitoire au détriment des sociétés qui ont un exercice comptable décalé et ne clôturent pas leurs écritures comptables à la fin de l'année civile par rapport à celles qui le font.

La partie demanderesse estime que la différence de traitement dénoncée est même encore plus évidente en ce qui concerne le régime s'appliquant à la réserve interne de pension complémentaire. Le régime en cause instaure, en effet, une différence de traitement non justifiée entre les sociétés alors que la convention de constitution de pension extra-légale est dans les deux cas intervenue avant le 31 décembre 2011.

A.2. Le Conseil des ministres soutient à titre préalable que, contrairement à ce qu'affirme la partie demanderesse devant le juge *a quo*, l'enseignement de l'arrêt n° 20/2017 n'est pas transposable en l'espèce. En effet, non seulement la société clôture en l'occurrence sa première année comptable, de sorte qu'elle ne pouvait assurément pas faire valoir de dernière année comptable, mais il faut en outre se demander si le législateur doit tenir compte des sociétés nouvellement créées avec une période imposable anormale lorsqu'il décide d'un régime transitoire car, rappelle encore le Conseil des ministres dans son mémoire en réplique, le propre d'un régime transitoire est de s'appliquer à des situations existantes dans le passé, ce qui n'est donc pas le cas en l'espèce.

A titre principal, le Conseil des ministres soutient qu'il ne discerne pas de catégories strictement distinctes mais néanmoins semblables qui soient à comparer pour vérifier l'éventuel caractère discriminatoire du traitement unique qui leur serait applicable, ni même de catégorie unique dont les bénéficiaires se verraient à tort appliquer un traitement différencié.

En réalité, en cherchant à comparer les entreprises « clôturant leur exercice comptable au 31 décembre » et les seules entreprises « clôturant leur exercice comptable de manière décalée », mais dont le « premier exercice comptable » n'est clôturé qu'« après le 31 décembre 2011 », le Tribunal oblige la Cour à comparer des périodes imposables différentes.

Par ailleurs, la question laisse abusivement entendre que « les entreprises clôturant leur exercice comptable de manière décalée [...] se voyaient intégralement privées du bénéfice du régime transitoire », ce qui n'est pas correct. En réalité, le régime transitoire s'applique également à toutes les sociétés qui clôturent leur exercice comptable de façon décalée, à concurrence des provisions constituées pendant tous leurs exercices comptables clôturés avant le 1er janvier 2012, et seule la société qui n'a jamais clôturé d'exercice comptable décalé à cette même date se voit exclue du régime transitoire, pour la raison spécifique que cette société, telle celle du cas d'espèce, n'aura jamais eu d'exercice comptable 2011 (et seulement un premier exercice comptable 2012).

A titre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient qu'il n'y a pas de différence de traitement entre les catégories de personnes visées dans la question préjudicielle, de sorte que la question est sans objet.

En effet, pour leur exercice comptable 2012, ces deux catégories de sociétés se voient interdire de constituer des provisions internes et doivent externaliser les nouvelles provisions tandis qu'elles ne peuvent plus bénéficier du régime transitoire pour les provisions constituées lors de ce même exercice comptable.

A titre plus subsidiaire encore, le Conseil des ministres soutient que la mesure trouve une justification objective et raisonnable.

Rappelant les objectifs du législateur (augmenter les recettes publiques, accroître la protection sociale des dirigeants d'entreprise indépendants par la constitution externe de leurs droits de pension et permettre un traitement égal des engagements individuels de pension sur le plan fiscal), le Conseil des ministres considère que si la mesure transitoire applicable aux provisions existantes n'avait pas été prise, cela aurait pu avoir des conséquences économiques lourdes pour les entreprises concernées. En effet, les moyens qui garantissent ces promesses de pension sont investis dans l'entreprise. Pour pouvoir les externaliser, les entreprises concernées (essentiellement des PME) auraient dû céder des actifs ou contracter des emprunts. C'est pourquoi, pour les engagements individuels de pension internes existants, le régime transitoire prévoit, notamment, que l'obligation d'externalisation n'est pas applicable à concurrence de la provision interne qui a été constituée par la personne morale à la fin de la dernière année comptable se clôturant avant le 1er janvier 2012.

Contrairement à la situation jugée par la Cour dans son arrêt n° 20/2017 où le régime transitoire critiqué excluait de l'ancien comme du nouveau système une catégorie déterminée de sociétés, le Conseil des ministres souligne que le régime transitoire, pour les engagements individuels de pension, n'exclut aucunement de l'ancien et du nouveau système les catégories de sociétés visées par la question préjudicielle.

Les deux catégories visées relèvent du même nouveau système mais seule une des deux catégories (les sociétés clôturant leur exercice comptable le 31 décembre et ayant clôturé le 31 décembre 2011, soit avant le 1er janvier 2012) bénéficie de l'ancien régime et de son régime transitoire, et ce, uniquement parce que les sociétés de la seconde catégorie (à savoir les nouvelles sociétés clôturant leur exercice comptable de façon décalée mais n'ayant clôturé pour la première fois qu'après cette date) n'avaient pas d'exercice comptable qui soit préalablement clôturé avant le 1er janvier 2012.

Néanmoins, toutes les sociétés clôturant également de façon décalée, mais ayant déjà clôturé un ou plusieurs exercices comptables avant le 1er janvier 2012, bénéficient aussi bien de l'ancien et du nouveau régime que du régime transitoire, ce qui fait de la catégorie des nouvelles sociétés clôturant de façon décalée mais n'ayant clôturé pour la première fois qu'après le 1er janvier 2012 une catégorie par trop spécifique que pour que le législateur ait pu en tenir compte, alors que le critère fixé et les objectifs poursuivis sont pertinents par rapport au régime transitoire harmonisant ancien et nouveau systèmes d'engagements individuels de pension.

Ainsi, conclut le Conseil des ministres, les mesures transitoires restent générales et fondées sur des critères objectifs et pertinents qui constituent une justification objective et raisonnable au régime transitoire dont le caractère éventuellement discriminatoire est examiné.

Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres répond que la rétroactivité imputée aux dispositions en cause concerne le régime transitoire qui ne vise *a priori* pas la société qui vit son premier exercice comptable mais tombe immédiatement dans le champ d'application du régime nouveau sans transition possible par rapport à un régime précédent inexistant pour elle.

Enfin, la rétroactivité visait en outre à contrer l'effet d'aubaine ou des manipulations qui ne répondraient pas à la volonté d'assurer une transition entre deux systèmes et à concrétiser la volonté du législateur d'externaliser les engagements individuels de pension qui est une réalité depuis 2003, ce qui confirme aussi que les mesures en cause présentaient un certain degré de prévisibilité.

Enfin, en ce qui concerne la sécurité juridique mise en cause par la partie demanderesse devant le juge *a quo*, le Conseil des ministres observe que cette dernière confond la situation de sa société nouvellement créée, dont l'exercice comptable de quinze mois est anormalement long, avec celle de toutes les sociétés qui clôturent leur exercice comptable de façon décalée, quand bien même ces dernières avaient déjà constitué des provisions pour pension dans leurs bilans précédemment clôturés au 31 décembre 2011.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur les articles 117 et 118 de la loi-programme du 22 juin 2012, modifiant et abrogeant respectivement les articles 3 et 75 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle.

Les articles en cause disposent :

« Art. 117. L'article 3 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, modifié par l'arrêté royal du 3 mars 2011, est complété par un nouveau paragraphe libellé comme suit :

‘ § 3. Ne sont pas visés par la présente loi :

1° les engagements individuels de pension octroyés à des personnes visées à l'article 3, § 1er, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants :

- à concurrence du capital assuré d'une assurance dirigeant d'entreprise contractée avant le 1er juillet 2012 en vue du financement de cet engagement;

- pour le surplus à concurrence du montant de la provision interne visée à l'article 66 de la loi-programme du 22 juin 2012 sauf si cette provision interne a été transférée à une institution de retraite professionnelle ou à une entreprise d'assurances visée au paragraphe 1er;

2° les engagements individuels de pension octroyés à des dirigeants d'entreprises indépendants autres que ceux visés au 1° et qui existaient avant le 16 novembre 2003 :

- à concurrence du capital assuré d'une assurance dirigeant d'entreprise contractée avant le 1er juillet 2012 en vue du financement de cet engagement;

- pour le surplus à concurrence du montant de la provision interne visée à l'article 66 de la loi-programme du 22 juin 2012 à moins que cette provision interne ne soit transférée à une institution de retraite professionnelle ou à une entreprise d'assurances visée au paragraphe 1er;

3° les engagements individuels de pension tels que visés à l'article 3, § 1er, 4°, de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages en matière de sécurité sociale, qui existaient avant le 16 novembre 2003 :

- à concurrence du capital assuré d'une assurance dirigeant d'entreprise contractée avant le 1er juillet 2012 en vue du financement de cet engagement;

- pour le surplus à concurrence du montant de la provision interne visée à l'article 66 de la loi-programme du 22 juin 2012 à moins que cette provision interne ne soit transférée à une institution de retraite professionnelle ou à une entreprise d'assurances visée au paragraphe 1er. '.

Art. 118. L'article 75 de la même loi est abrogé ».

L'article 66 de la même loi-programme auquel renvoie l'article 117 disposait dans sa version applicable au litige porté devant le juge *a quo* :

« Une cotisation distincte est établie à charge des contribuables qui sont, en vertu des articles 179, 220 ou 227, 2° et 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 assujettis à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des non-résidents, sur les provisions constituées en exécution d'engagements individuels de pension complémentaire en faveur des travailleurs et des dirigeants d'entreprise visés à l'article 30 dudit Code.

Cette cotisation est établie sur le montant total des provisions visées à l'alinéa 1er existant à la fin de la dernière année comptable se clôturant avant le 1er janvier 2012 et elle est enrôlée en même temps que l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales ou l'impôt des non-résidents pour l'exercice d'imposition 2013. Le Titre VII du Code des impôts sur les revenus 1992 est applicable à cette cotisation distincte.

Le taux de cette cotisation est fixé à 1,75 p.c.

Sauf si, dans l'éventualité visée à l'article 365 dudit Code ou suite à un transfert de siège ou à toute autre opération, le contribuable ne sera plus en tant que tel assujetti à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales ou, en qualité de société ou de personne morale, à l'impôt des non-résidents pour la période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2014, ce contribuable peut choisir d'étaler la cotisation visée à l'alinéa premier sur les trois exercices d'imposition 2013, 2014 et 2015. Dans ce cas, le taux visé à l'alinéa 3, applicable à chacun des exercices d'imposition, est alors fixé à 0,60 p.c. du montant total visé à l'alinéa 2.

Si le contribuable a opté, au cours de l'exercice d'imposition précédent, pour l'étalement de la cotisation visée à l'alinéa 1er et lorsque, dans l'éventualité visée à l'article 365 précité ou suite à un transfert de siège ou à toute autre opération, ce contribuable ne sera plus en tant que tel assujetti à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales ou, en qualité de

société ou de personne morale, à l'impôt des non-résidents pour la période imposable suivante, le taux de la cotisation distincte pour cette période imposable est porté à 1,20 p.c.

Les cotisations visées aux alinéas précédents ne sont pas considérées comme des frais professionnels ».

B.2. Le litige concerne les provisions pour pension complémentaire constituées par un engagement interne au sein d'une entreprise. Les dispositions en cause règlent le régime transitoire applicable aux entreprises qui avaient constitué en interne des provisions pour pension complémentaire avant l'instauration du principe imposé par la loi-programme du 22 juin 2012 de l'externalisation obligatoire de tous les engagements individuels de pension complémentaire des entreprises en faveur de leurs dirigeants. Il ressort de la formulation de la question préjudicielle et des motifs de la décision de renvoi que la Cour est invitée à examiner la différence de traitement entre, d'une part, les entreprises qui ont clôturé leur exercice comptable au 31 décembre 2011 qui peuvent bénéficier du taux réduit de la cotisation à 1,75 % et, d'autre part, celles qui ont clôturé leur exercice comptable après le 31 décembre 2011. Ces dernières sont exclues du régime transitoire et sont, partant, comme la partie demanderesse devant le juge *a quo*, soumises à une cotisation s'élevant à 4,4 %.

B.3.1. Jusqu'à l'entrée en vigueur des articles 117 et 118 de la loi-programme du 22 juin 2012, les engagements individuels de pension en faveur de mandataires de société et les engagements individuels de pension en faveur de dirigeants d'entreprise indépendants autres que des mandataires de société ne relevaient pas de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle. L'abrogation par l'article 118 de l'article 75 de la loi précitée du 27 octobre 2006 qui établissait cette exclusion met fin à ce régime d'exception.

Les travaux préparatoires des dispositions en cause exposent le double objectif de cette modification en ces termes :

« Tout d'abord, elle permet un traitement égal de tous les engagements individuels de pension sur le plan fiscal. Actuellement, les engagements individuels de pension financés sur la base d'un engagement individuel de pension ou d'une assurance dirigeant d'entreprise sont soumis à une taxe de 4,4 %, alors que cette taxe n'est pas due en cas de financement sur la base de provisions au bilan.

De plus, la protection des bénéficiaires est améliorée. En cas de financement via des provisions au bilan ou via une assurance dirigeant d'entreprise, le bénéficiaire ne peut s'adresser qu'à la société ou à l'employeur. Par conséquent, celui-ci risque de perdre ses droits en cas de faillite de la société ou de l'employeur. En revanche, en cas de financement externe, l'argent affecté à la pension est dissocié du patrimoine de la société ou de l'employeur, de sorte que les droits ne peuvent pas être touchés en cas d'insolvabilité de la société ou de l'employeur.

L'externalisation obligatoire vaut tant pour tous les nouveaux engagements de pension que pour les engagements individuels de pension existants qui sont aujourd'hui encore financés en interne » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-2198/001, pp. 61-62).

Dans le cadre de cette externalisation, les travaux préparatoires invoquent une troisième finalité, sociale :

« Elle vise en effet à augmenter la protection sociale de dirigeants d'entreprise indépendants par la constitution externe de leurs droits de pension et, partant, à les protéger contre le risque d'insolvabilité de l'entreprise » (*Doc. parl.*, Sénat, 2011-2012, n° 5-1670/4, pp. 15-16).

B.3.2. Le législateur a toutefois prévu un régime transitoire au sujet duquel les travaux préparatoires indiquent :

« Pour ces engagements individuels de pension internes existants, un régime transitoire est prévu.

Ainsi l'obligation d'externalisation n'est pas applicable à concurrence de la provision interne qui a été constituée par la société ou l'employeur à la fin de la période imposable de l'exercice d'imposition 2012. Autrement dit, la provision existant à ce moment est exonérée de l'obligation d'externalisation.

Le montant des provisions internes qui est exonéré de l'obligation d'externalisation ne peut ensuite plus augmenter. Tout financement ultérieur de l'engagement individuel de pension, tant en ce qui concerne les années de service futures que celles déjà prestées doit donc être complètement externalisé.

Nonobstant l'exonération de principe, la société ou l'employeur dispose de la possibilité de transférer également les provisions internes constituées vers un organisme de pension. De tels transferts ne seront d'ailleurs pas soumis à la taxe de prime (voir art. 65 de la loi-programme) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-2198/001, p. 62).

Si aucune mesure transitoire applicable aux provisions existantes n'avait été prise, cela aurait pu avoir des conséquences lourdes pour les entreprises concernées. A ce sujet, les travaux préparatoires indiquent :

« Dès lors que l'externalisation obligatoire de promesses de pension internes n'était pas évidente au plan économique pour les entreprises, il a été convenu durant les négociations sociales sur l'exécution de la réforme des pensions de décembre 2011 que les promesses de pension internes existantes peuvent être maintenues, mais qu'elles seront soumises à une taxe unique de 1,75 % ou à une taxe spéciale de 0,6 % pendant trois ans » (*ibid.*, DOC 53-2198/016, p. 32).

B.4. L'article 66 de la loi-programme précitée prévoit que, même si elles peuvent être maintenues, les provisions constituées en exécution d'engagements individuels internes existants à la fin de la dernière année comptable se clôturant avant le 1er janvier 2012, font l'objet d'une cotisation distincte fixée à 1,75 %.

Il appartient en principe au législateur de décider s'il doit ou non prévoir des mesures transitoires.

Toutefois, les mesures transitoires doivent être générales et fondées sur des critères objectifs et pertinents.

B.5. L'article 117, en cause, en renvoyant à l'article 66, alinéa 2, précité de la loi-programme limite la cotisation distincte aux provisions existant « à la fin de la dernière année comptable se clôturant avant le 1er janvier 2012 ».

Ce critère est objectif, mais il n'est pas pertinent au regard du but qui consiste, d'une part, à permettre un traitement égal de tous les engagements individuels de pension sur le plan fiscal et, d'autre part, concernant le régime transitoire, à garantir la protection économique des entreprises ou des sociétés concernées en ne mettant pas en péril leur solvabilité. Afin d'atteindre entièrement cet objectif, il faut également prendre en compte, pour les sociétés qui ont clôturé leur exercice comptable entre le 1er janvier et le 28 juillet 2012, les comptes annuels attachés à l'exercice d'imposition 2012.

Le Conseil des ministres fait valoir que les sociétés qui, comme la société demanderesse, clôturent leur exercice comptable après le 31 décembre 2011, constituent une catégorie par trop spécifique pour que le législateur ait pu en tenir compte, alors que l'exclusion de cette catégorie permet de « contrer l'effet d'aubaine ou des manipulations ».

Le motif invoqué peut certes justifier le champ d'application de la mesure transitoire temporaire (pensions complémentaires déjà constituées en interne) mais il n'est pas pertinent pour justifier, lorsque le législateur a prévu par la suite un régime permanent (obligation d'externalisation), qu'une catégorie déterminée de sociétés soit, pour une période déterminée, exclue de chacun des régimes précités.

En effet, avant l'entrée en vigueur de la loi-programme du 22 juin 2012, le 28 juillet 2012, les entreprises n'étaient pas tenues d'externaliser les provisions pour pension complémentaire et pouvaient les inscrire en provisions pour pension à la clôture de leur dernier exercice comptable mais, pour les sociétés qui ont clôturé cet exercice comptable entre le 1er janvier et le 28 juillet 2012, elles sont exclues, pour cet exercice, du régime transitoire.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

En ce qu'ils ne s'appliquent pas aux provisions constituées en interne pour pension complémentaire des sociétés clôturant leur exercice comptable entre le 1er janvier et le 28 juillet 2012, les articles 117 et 118 de loi-programme du 22 juin 2012 violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.7. Dès lors que le constat de cette lacune est exprimé en des termes suffisamment précis et complets qui permettent l'application des dispositions en cause dans le respect du principe d'égalité et de non-discrimination, il appartient au juge *a quo*, dans l'attente d'une intervention du législateur, de mettre fin à la violation de ce principe.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

En ce qu'ils ne s'appliquent pas aux provisions constituées en interne pour pension complémentaire des sociétés clôturant leur premier exercice comptable entre le 1er janvier et le 28 juillet 2012, les articles 117 et 118 de loi-programme du 22 juin 2012, modifiant et abrogeant respectivement les articles 3 et 75 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, violent 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 4 octobre 2018.

Le greffier,

Le président f.f.,

F. Meersschaut

J.-P. Snappe