

Numéro du rôle : 1596
Arrêt n° 5/2000 du 19 janvier 2000

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 42^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1964, inséré par l'article 6 de l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents G. De Baets et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, J. Delruelle, H. Coremans et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président G. De Baets,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 21 janvier 1999 en cause de la s.a. Jonckvansteen Weverij, la s.a. Jonckvansteen Spinnerij et la s.a. Jonckvansteen Immo contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 27 janvier 1999, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« Tel qu'il est applicable pour les exercices d'imposition 1983 et 1984, l'article 42^{ter} du Code des impôts sur les revenus/ancien, inséré par l'article 6 de l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982 (*Moniteur belge* du 26 juin 1983 [lire : 1982]), lequel arrêté a été confirmé par l'article 11 de la loi du 1er juillet 1983 (*Moniteur belge* du 9 juillet 1983), seul ou en combinaison avec l'article 30 de la loi du 4 août 1978, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que l'application de ces dispositions législatives a pour effet que pour un investissement identique, il y a lieu d'appliquer malgré tout une déduction pour investissement moins importante si cet investissement est financé par l'entreprise elle-même avec octroi d'une prime en capital par les pouvoirs publics, alors que ce ne serait pas le cas si cet investissement était financé à l'aide de fonds de tiers avec octroi d'une subvention-intérêt par les pouvoirs publics ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La s.a. Jonckvansteen reçut en 1982 des pouvoirs publics une prime en capital de 14.280.000 francs pour les investissements réalisés par elle. Conformément à l'article 42^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964), elle appliqua la déduction pour investissement étalée. Etant donné que la prime en capital devait, selon l'administration des contributions, être exclue de la déduction pour investissement, cette dernière fut réduite de 293.042 francs pour les exercices d'imposition 1983, 1984 et 1985. L'administration des contributions se fondait, pour ce faire, sur l'article 30, § 1er, de la loi du 4 août 1978 de réorientation économique, qui dispose que, pour le calcul des amortissements, les primes en capital sont déduites de la valeur d'investissement ou de revient des éléments d'actif concernés. La s.a. Jonckvansteen contesta la réduction de la déduction pour investissement.

Après que ses réclamations eurent été rejetées, la s.a. Jonckvansteen introduisit un recours fiscal auprès de la Cour d'appel de Gand. Après la scission de la société, la procédure fut poursuivie par ses successeurs juridiques.

Pour l'exercice d'imposition 1985, le recours a été reconnu fondé, sur la base de la législation modifiée dans l'intervalle (article 25^{bis}, § 2, du C.I.R. 1964, inséré par la loi de redressement du 31 juillet 1984); pour les exercices d'imposition 1983 et 1984, la Cour d'appel a posé la question préjudicielle précitée.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 27 janvier 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 février 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 27 février 1999.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 25 mars 1999;
- la s.a. Jonckvansteen Weverij, la s.a. Jonckvansteen Spinnerij et la s.a. Jonckvansteen Immo, ayant toutes les trois leur siège social à 8980 Passendale, Westrozebekestraat 45, par lettre recommandée à la poste le 1er avril 1999;
- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur, par lettre recommandée à la poste le 2 avril 1999.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 26 avril 1999.

Par ordonnance du 29 juin 1999, la Cour a prorogé jusqu'au 27 janvier 2000 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 27 octobre 1999, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 25 novembre 1999.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 29 octobre 1999.

A l'audience publique du 25 novembre 1999 :

- a comparu Me P. Delafontaine, avocat au barreau de Courtrai, pour la s.a. Jonckvansteen Weverij et autres;
- les juges-rapporteurs H. Coremans et L. François ont fait rapport;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *En droit*

- A -

Position des parties requérantes devant le juge a quo

A.1. Selon les parties requérantes devant le juge *a quo*, le traitement inégal s'est créé parce que, jusqu'à l'exercice d'imposition 1985, il n'y avait pas une concordance parfaite entre la manière de comptabiliser un subside en capital conformément à la loi sur la comptabilité et la manière dont un tel subside était traité sur le plan fiscal. Du point de vue comptable, un tel subside doit être inscrit sur un compte du passif qui est progressivement réduit par imputation au compte de résultats. Il en résulte que ce subside en capital est repris dans le bénéfice dans la mesure où l'investissement est amorti. Sur le plan fiscal, l'article 30, § 1er, de la loi du 4 août 1978 dispose que, pour le calcul des amortissements, les subsides en capital sont déduits de la valeur d'investissement de l'actif. Il s'ensuit que l'amortissement fiscalement admissible à titre de charge professionnelle est diminué à concurrence du montant de ce subside en capital.

A.2. L'ajout, par l'article 64 de la loi du 31 juillet 1984, de l'article 25bis, § 2, du C.I.R. 1964 avait précisément pour but de procéder à la mise en concordance du traitement fiscal et du traitement comptable de ces subsides en capital. A partir de l'exercice d'imposition 1985, on agit sur le plan fiscal comme il est prévu dans la loi sur la comptabilité, en sorte que le recours des parties requérantes devant le juge *a quo* a été reconnu fondé pour ce qui concerne cet exercice. Pour les exercices d'imposition 1983 et 1984, il existe, au dire de ces parties, une discrimination selon que l'entreprise finance l'investissement au moyen de fonds propres ou à l'aide de fonds de tiers. Une entreprise qui réalise, au moyen de fonds propres, un investissement pour lequel un subside en capital est accordé est en effet traitée plus défavorablement, en ce qui concerne la déduction pour investissement, qu'une entreprise effectuant le même investissement à l'aide de fonds de tiers, et qui bénéficie d'une subvention-intérêt.

A.3. En instaurant la déduction pour investissement, le législateur entendait stimuler les investissements. Une distinction en fonction du mode de financement, qui a pour effet de traiter moins favorablement une entreprise qui finance elle-même l'investissement qu'une entreprise qui emprunte l'argent à investir ne saurait en aucune manière se justifier, estiment les parties requérantes. Le traitement discriminatoire résultant de l'interprétation selon laquelle l'article 30, § 1er, de la loi du 4 août 1978 « a des répercussions » pour l'application de la déduction pour investissement constitue d'ailleurs le motif de l'insertion de l'article 25bis précité dans le C.I.R. 1964. Les parties requérantes devant le juge *a quo* se réfèrent à cet égard aux travaux préparatoires de cette modification législative.

Position du Conseil des ministres

A.4. La distinction entre une prime en capital et une subvention-intérêt repose, selon le Conseil des ministres, sur un critère objectif. Pour le surplus, le Conseil des ministres s'en remet à la sagesse de la Cour.

Position du Gouvernement wallon

A.5. Le Gouvernement wallon déclare s'en remettre à la sagesse de la Cour.

- B -

B.1. Par sa question préjudicielle, le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 42ter, § 1er, du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.), tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1983 et 1984, combiné avec l'article 30 de la loi du 4 août 1978 de réorientation économique, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que ces dispositions législatives ont pour effet que les contribuables sont traités inégalement, en ce qui concerne le montant pouvant être pris en considération au titre de la déduction pour investissement lorsque cet investissement s'effectue avec une intervention des pouvoirs publics, selon que ces contribuables financent leur investissement au moyen de fonds propres et avec une prime en capital ou à l'aide de fonds de tiers et d'une subvention-intérêt.

B.2.1. L'article 42^{ter}, § 1er, du Code des impôts sur les revenus, inséré par l'article 6 de l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982 « modifiant le Code des impôts sur les revenus en matière de déduction pour investissement, de plus-values et d'amortissements », confirmé par la loi du 1er juillet 1983, dispose, en ce qui concerne l'immunisation fiscale des revenus professionnels provenant d'une activité économique en général :

« Les bénéficiaires visés à l'article 20, 1°, [du Code des impôts sur les revenus/ancien] sont immunisés à concurrence d'une quotité de la valeur d'investissement ou de revient servant de base au calcul des amortissements, des immobilisations corporelles acquises à l'état neuf ou constituées à l'état neuf et des immobilisations incorporelles neuves, lorsque ces immobilisations sont affectées en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable. Cette immunisation est dénommée ' déduction pour investissement '. »

Le régime des déductions pour investissement a été substitué au régime de la réserve d'investissement qui avait été instauré par la loi de redressement du 10 février 1981 relative aux dispositions fiscales et financières; les deux régimes visent à promouvoir les investissements (*Doc. parl.*, Chambre, 1980-1981, n° 716/8, p. 2, et *Doc. parl.*, Sénat, 1980-1981, n° 577-2, p. 4; rapport au Roi, *Moniteur belge*, 26 juin 1982, p. 7586).

B.2.2. La loi du 4 août 1978 de réorientation économique prévoit, en vue de promouvoir l'emploi par l'expansion économique, la possibilité d'accorder des aides aux petites et moyennes entreprises, sous la forme, notamment, de subventions en intérêt, de primes en capital et de primes d'emploi. En ce qui concerne l'imposabilité et les amortissements, l'article 30, § 1er, de cette loi dispose :

« Les primes en capital et les primes d'emploi dont l'octroi est subordonné à des investissements créateurs d'emplois, qui sont obtenues en exécution du présent chapitre, sont immunisées des impôts sur les revenus pour la période imposable au cours de laquelle elles ont été octroyées, dans la mesure où elles se rapportent à des investissements effectués en éléments d'actifs corporels ou incorporels autres que matières premières, produits ou marchandises. Cependant, pour le calcul des amortissements, plus-values ou moins-values, ces primes sont déduites de la valeur d'investissement ou de revient de ces éléments d'actif. »

B.3. Bien que les dispositions en cause ne contiennent en elles-mêmes aucune différence de traitement, leur application combinée a pour conséquence que les contribuables sont traités différemment, en ce qui concerne l'amortissement fiscal des investissements, selon qu'ils financent

leur investissement au moyen de fonds propres et obtiennent à cette fin une prime en capital ou qu'ils investissent à l'aide de fonds de tiers et reçoivent à cette fin une subvention-intérêt. Etant donné qu'en vertu de l'article 30 précité, la prime en capital est déduite, pour le calcul des amortissements, de la valeur d'investissement ou de revient des éléments d'actif concernés et que la déduction pour investissement, sur la base de l'article 42^{ter} précité, est précisément calculée sur le montant de la valeur d'investissement ou de revient servant de base au calcul des amortissements, le contribuable qui finance son investissement au moyen de fonds propres et obtient pour ce faire une prime en capital des pouvoirs publics se verra accorder une déduction pour investissement inférieure à celle dont bénéficie le contribuable qui finance son investissement au moyen de fonds de tiers et obtient à ce titre des pouvoirs publics une subvention-intérêt. En effet, la subvention-intérêt, qui ne doit être assimilée ni à une prime en capital ni à une prime d'emploi, ne doit pas être déduite en vue de déterminer la base de calcul de la déduction pour investissement.

B.4. La différence de traitement critiquée en ce qui concerne les exercices d'imposition 1983 et 1984 repose certes sur un critère objectif mais ne peut être raisonnablement justifiée, en particulier lorsque la possibilité d'amortissement accordée de manière plus réduite aux contribuables investissant au moyen de fonds propres qu'à ceux investissant au moyen de fonds de tiers est confrontée à l'objectif du législateur, qui consistait, depuis la loi de redressement du 10 février 1981 mentionnée au B.2.1, à promouvoir les investissements par autofinancement (*Doc. parl.*, Chambre, 1980-1981, n° 716/8, p. 2, et *Doc. parl.*, Sénat, 1980-1981, n° 577-2, p. 4).

A partir de l'exercice d'imposition 1985, l'article 64 de la loi de redressement du 31 juillet 1984 a fait disparaître le traitement inégal soumis à la Cour en ajoutant à l'article 25^{bis} du Code des impôts sur les revenus un paragraphe 2 relatif aux revenus qui doivent être considérés comme des bénéfices d'exploitation et aux amortissements autorisés :

« Les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles ou corporelles, sont considérés comme des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle ils ont été alloués et de chaque période imposable subséquente et ce, proportionnellement aux amortissements ou réductions de valeur afférents auxdites immobilisations qui ont été pris en considération comme frais professionnels respectivement à la fin de ladite période imposable et de chaque période imposable suivante et, le cas échéant, à

concurrence du solde subsistant lors de l'aliénation ou de la mise hors d'usage desdites immobilisations. » (actuellement l'article 362 du C.I.R. 1992)

Selon les travaux préparatoires afférents à cette disposition, on entendait supprimer une discrimination qui consistait en ce que « les entreprises qui investissent au moyen de fonds propres et qui, à cet effet, obtiennent une prime en capital dans le cadre des lois d'expansion économique en vigueur, sont, par suite de l'application de cette législation, désavantagées par rapport aux entreprises qui investissent au moyen de fonds de tiers » (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n° 927/27, p. 411). Ces mêmes travaux préparatoires font apparaître que la modification législative visait à ce que « cette valeur d'investissement ou de revient [soit] maintenue intacte pour le calcul tant de la déduction pour investissement que des amortissements » (*ibid.*, p. 412). Il a ainsi été mis fin, à partir de l'exercice d'imposition 1985, à la différence de traitement existant en matière de déduction pour investissement selon que l'intervention des pouvoirs publics revêtit la forme d'une prime en capital ou d'une subvention-intérêt.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 42*ter*, § 1er, du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il était en vigueur pour les exercices d'imposition 1983 et 1984, combiné avec l'article 30 de la loi du 4 août 1978 de réorientation économique, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que ces dispositions législatives ont pour effet que les contribuables sont traités de manière inégale, en ce qui concerne la déduction pour investissement, selon qu'ils financent cet investissement au moyen de fonds propres et d'une prime en capital ou au moyen de fonds de tiers et d'une subvention-intérêt.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 19 janvier 2000.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

G. De Baets