

Numéro du rôle : 2375
Arrêt n° 52/2003 du 30 avril 2003

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 206, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 10, alinéa 2, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières, posées par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges L. François, R. Henneuse, L. Lavrysen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles*

Par jugement du 21 février 2002 en cause de la s.a. Bunge contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 27 février 2002, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. La disposition de l'article 206, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, introduite originairement dans l'article 114 du Code des impôts sur les revenus 1964 par l'article 34, 1^o, de la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions budgétaires, abrogée à partir de l'exercice d'imposition 1998 par l'article 4, 1^o, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières, violait-elle les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'elle faisait varier la déduction des pertes antérieures de la base imposable à l'impôt des sociétés entre 100 et 50 % du bénéfice selon l'importance de ce dernier,

- sans avoir égard au rapport existant entre le bénéfice et les pertes accumulées,
- sans avoir égard au fait que la limitation de la déduction des pertes antérieures était appelée à s'appliquer en proportion inverse de l'importance du bénéfice et partant de la capacité contributive,
- et en soumettant les sociétés dont la liquidation est en cours, comme les autres sociétés, à cette limitation de déduction ?

2. Les dispositions combinées de l'article 10, alinéa 2, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières et de l'article 206, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, violaient-elles les articles 10 et 11 de la Constitution en tant qu'elles faisaient varier pour l'exercice d'imposition 1997 la déduction des pertes antérieures de la base imposable à l'impôt des sociétés entre, d'une part, 100 % du bénéfice pour les seules pertes éprouvées au cours d'exercices sociaux se rattachant à l'exercice d'imposition 1996 et, d'autre part, 100 à 50 % du bénéfice pour les pertes éprouvées au cours d'exercices sociaux se rattachant à des exercices d'imposition antérieurs à l'exercice d'imposition 1996 ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La s.a. Bunge, société en liquidation, conteste devant le juge *a quo* une décision de l'administration fiscale par laquelle a été rejetée sa réclamation, ayant pour objet l'impôt des sociétés établi à sa charge pour l'exercice d'imposition 1997. Cette décision est contestée au motif que l'administration a limité, sur la base de l'article 206 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), la déduction des pertes fiscales antérieures à un montant de 20 millions (d'anciens francs), montant inférieur à celui déduit initialement par la s.a. Bunge.

A la demande de cette dernière, le juge *a quo* pose à la Cour les deux questions ci-dessus.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 27 février 2002, 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 qu'il n'y avait pas 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 16 avril 2002.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 8 mai 2002.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. en liquidation Bunge, dont le siège social est établi à 1050 Bruxelles, avenue Louise 208, par lettre recommandée à la poste le 13 mai 2002;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 31 mai 2002.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 11 juin 2002.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la s.a. en liquidation Bunge, par lettre recommandée à la poste le 1er juillet 2002;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 10 juillet 2002.

Par ordonnances du 27 juin 2002 et du 30 janvier 2003, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 27 février 2003 et 27 août 2003 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 21 janvier 2003, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 19 février 2003.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 23 janvier 2003.

A l'audience publique du 19 février 2003 :

- ont comparu :

. Me P. Glineur, avocat au barreau de Bruxelles, pour la s.a. en liquidation Bunge;

. Me B. van Caillie, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- 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 -

Quant à la première question préjudicielle

Mémoire de la s.a. Bunge, requérante devant le juge a quo

A.1. Dans son mémoire, cette partie relève tout d'abord que l'article 206 du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé C.I.R. 1992), avant son abrogation par la loi du 4 avril 1995, avait pour effet d'établir, sur le plan de la déductibilité de leurs pertes antérieures, trois catégories de contribuables, selon que le bénéfice net réalisé soit était inférieur à 20 millions d'anciens francs, soit était compris entre ce montant et 40 millions ou soit, enfin, excédait cette dernière somme : le pourcentage de pertes déductibles par rapport au bénéfice net réalisé était en effet, respectivement, de 100 p.c. de ce bénéfice net, compris entre 100 p.c. et 50 p.c. et, enfin, de 50 p.c. de ce même bénéfice.

A.2.1. La limitation apportée, par la loi de 1991, au montant des pertes antérieures déductibles retient, selon la s.a. Bunge, un critère qui est sans aucun rapport avec la capacité contributive des contribuables, à l'inverse du choix fait par le législateur fiscal de 1989; le mémoire donne, à l'appui de cette thèse, des comparaisons chiffrées, qui établiraient qu'il n'est pas raisonnable de soumettre à la même imposition des sociétés qui, dans un cas, ont une capacité contributive « positive » et, dans d'autres, ont une capacité contributive « négative », cet état dépendant du montant des pertes – critère dont n'a pas tenu compte le législateur.

A.2.2. Par ailleurs, la requérante devant le juge *a quo* estime également discriminatoire le fait que cette limitation s'applique aussi, de façon indifférenciée, aux sociétés en liquidation : en effet, pour ces dernières, cette limitation présente un caractère définitif, alors que pour les autres sociétés, les pertes antérieures qui excèdent le montant des pertes annuellement déductibles peuvent l'être les années ultérieures.

A.2.3. En prenant en compte le seul bénéfice net réalisé sans tenir compte ni de l'importance des pertes accumulées antérieurement ni de la situation particulière des sociétés en liquidation, le législateur a, selon la s.a. Bunge, commis une « erreur manifeste » de critère, dans un cas, « en abandonnant l'idée de capacité contributive qui est à la base des impôts sur les revenus en matière d'impôt des sociétés » et, dans l'autre, en n'intégrant pas le fait que ces sociétés en liquidation sont « pour la plupart dans l'impossibilité de récupérer l'impact négatif de leurs pertes antérieures sur des bénéfices futurs devenus très hypothétiques ».

A.2.4. La requérante devant le juge *a quo* trouve une confirmation de ce caractère discriminatoire dans le fait que le législateur a lui-même, en 1995, abrogé cette limitation, en raison, selon cette partie, de son caractère « artificiel et désastreux ».

Mémoire du Conseil des ministres

A.3. Le Conseil des ministres souligne tout d'abord le double objectif poursuivi par le législateur lorsqu'il a, en 1991, instauré cette limitation : il s'agissait, en étalant dans le temps la déductibilité des pertes antérieures, d'augmenter les recettes fiscales pour diminuer le taux d'endettement du pays et, aussi, de compenser le rendement, jugé problématique, de l'impôt des sociétés. Cette partie relève aussi que l'intention était de limiter dans le temps cette mesure, en raison de son caractère « anti-économique ».

A.4. S'agissant du critère retenu, le Conseil des ministres expose que « le critère du bénéfice réalisé est certainement des plus pertinents, s'agissant de contribuables-sociétés, au regard du droit comptable et du droit fiscal ». Par ailleurs, il est relevé que, vu le montant maximal de déductibilité qu'il a retenu, le législateur a pris soin d'épargner les petites et moyennes entreprises (en abrégé P.M.E.). Enfin, le législateur aurait, selon le Conseil des ministres, prévu un régime de paliers qui permet de « garantir une proportion entre l'impôt dû et le bénéfice réalisé au cours de la période imposable ». Compte tenu de ces éléments, comme du fait que la mesure contestée est pertinente

au regard des objectifs poursuivis par le législateur (A.4), elle est, pour le Conseil des ministres, raisonnablement justifiée.

A.5. S'agissant de l'applicabilité de cette limitation aux sociétés en liquidation, le Conseil des ministres estime que celles-ci ne présentent aucune spécificité. Comme pour les autres sociétés, la base imposable est déterminée en procédant aux opérations décrites aux articles 199 et suivants du C.I.R. 1992. En outre, cette applicabilité indifférenciée trouve sa source dans l'article 208, alinéa 1er, du même Code, disposition au sujet de laquelle la Cour n'est pas interrogée - et ne peut donc répondre. La jurisprudence de la Cour relative aux catégories simplificatrices est également rappelée par le Conseil des ministres. Enfin, il est relevé que, vu leur état, les sociétés en liquidation ont une forte probabilité de se trouver, sur le plan des revenus imposables, dans la même situation que celle des P.M.E., pour lesquelles la mesure est sans effet si leurs revenus ne dépassent pas les 20 millions d'anciens francs belges.

Mémoire en réponse de la s.a. Bunge

A.6.1. Dans ce mémoire, si cette partie ne conteste pas que le bénéfice réalisé au cours d'un exercice déterminé est pertinent pour fixer la base contributive à l'impôt pour cet exercice, elle estime toutefois que ce critère doit être combiné avec celui de l'importance des pertes éprouvées au cours des périodes imposables antérieures; à cet égard, il est trouvé appui dans l'état de la législation applicable avant la limitation en cause en l'espèce, comme dans le fait que la déductibilité sans limite de temps des pertes antérieures a été considérée comme le complément nécessaire de l'obligation de comptabiliser les amortissements, imposée aux sociétés par la loi du 17 juillet 1975.

Il en est déduit que le législateur aurait dû « fixer la quotité déductible des pertes antérieures non pas sur le seul critère du bénéfice réalisé au cours de la période imposable mais au départ de [la] capacité contributive [des sociétés], c'est-à-dire au départ d'une formule tenant compte non seulement de l'importance du bénéfice, mais encore de l'importance des pertes antérieurement récupérables ».

A.7. La requérante devant le juge *a quo* conteste que l'acquisition du patrimoine de sa filiale Comexas, société elle-même en liquidation, excède le cadre des opérations normales de liquidation; elle constate de toute façon que, vu la date de cette acquisition, cette opération est étrangère à l'exercice d'imposition 1997, auquel se rapporte la question préjudicielle, exercice d'imposition qu'elle n'a donc pu influencer.

A.8. Par ailleurs, en ce qui concerne l'argument soulevé par le Conseil des ministres selon lequel le siège de la discrimination résiderait non dans l'article 206, mais dans l'article 208 du C.I.R. 1992, la s.a. Bunge répond que « la disposition de l'article 208 du C.I.R. 1992 est antérieure à celle de l'article 206, § 1er, alinéa 2, du C.I.R. 1992 et si une discrimination a été instaurée entre les sociétés en liquidation et les autres sociétés, c'est bien en raison de l'entrée en vigueur de l'article 206, § 1er, alinéa 2, précité ».

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.9.1. Quant à l'abandon par le législateur du critère de la capacité contributive des sociétés, le Conseil des ministres relève que l'impôt des sociétés est un impôt sur les revenus et non pas un impôt sur la fortune ou les ressources du contribuable. Une comparaison est faite avec l'impôt des personnes physiques, sur lequel est sans incidence l'état d'endettement du contribuable; la prise en considération de la capacité contributive est faite via l'application d'un taux progressif sur les revenus recueillis.

A.9.2. Le Conseil des ministres expose également que la possibilité de déduire des pertes antérieures, compte tenu du principe de l'annualité de l'impôt (article 171 de la Constitution – articles 359 et 360 du C.I.R. 1992), apparaît « davantage comme une exception aux principes qui gouvernent l'impôt sur les revenus, notamment l'impôt des sociétés, que comme une règle de base dudit impôt ».

Quant à la seconde question préjudicielle

Mémoire de la s.a. Bunge, requérante devant le juge a quo

A.10. Dès lors que ses pertes récupérables ne se rattachent pas à l'exercice d'imposition 1996, cette partie ne peut bénéficier du régime transitoire prévu par l'article 10, alinéa 2, de la loi du 4 avril 1995, et reste donc soumise au régime de limitation prévu par l'article 206, § 1er, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

Selon cette partie, le seul motif exposé lors des travaux préparatoires de la loi de 1995 - éviter un coût budgétaire trop important lié à la suppression de la limitation de déduction en cause - ne peut raisonnablement justifier la discrimination dont elle est victime; la même argumentation que celle développée au sujet de la première question est reprise pour étayer ce caractère disproportionné.

Mémoire du Conseil des ministres

A.11.1. Selon cette partie, le fait que le système de l'étalement des pertes antérieures n'ait pas été purement et simplement supprimé par la loi du 4 avril 1995, mais ait été assorti d'un régime transitoire, trouve son explication et sa justification dans des considérations d'ordre budgétaire, comme l'établissent les travaux préparatoires.

Il est souligné à cet égard que, si l'abrogation du système d'étalement avait été étendue à toutes les pertes antérieures, cela aurait eu pour effet « de rapporter purement et simplement l'article 34, 1^o, de la loi du 20 juillet 1991 », effet intenable sur le plan budgétaire comme le relève le Conseil des ministres.

A.11.2. Le Conseil des ministres relève aussi que ce régime transitoire permet d'éviter qu'il ne soit conféré à l'abrogation qui l'accompagne un effet rétroactif, dès lors que « le législateur a prévu une entrée en vigueur qui se justifiait au regard de la non-expiration de l'exercice d'imposition 1996 au moment de l'élaboration de la loi ».

A.11.3. Enfin, la coexistence de deux législations, dans l'hypothèse d'un changement législatif assorti de mesures transitoires, est une situation que la Cour a déjà admise en matière fiscale; il en est déduit que, en l'espèce, « il n'est pas déraisonnable de voir coexister, dans une phase transitoire, deux systèmes de récupération de pertes, quand l'application unique et immédiate du nouveau système, abrogatoire du système préexistant, aurait eu un effet désastreux sur les finances de l'Etat ». Le choix du critère de l'exercice social, tiré du droit comptable - critère qui renvoie à celui de l'exercice d'imposition, tiré du droit fiscal - est, selon le Conseil des ministres, le plus approprié, et en tout cas plus approprié que le choix d'une date fixe.

Mémoire en réponse de la s.a. Bunge

A.12. Dans ce mémoire, cette partie conteste, en particulier, l'argument avancé à l'appui de la mesure transitoire, à savoir éviter de donner un effet rétroactif à l'abrogation que cette mesure accompagne.

En partant du principe selon lequel la dette d'impôt ne naît que le lendemain de la clôture de la période imposable - et qu'une loi fiscale n'est dès lors rétroactive que si elle modifie la dette fiscale après le dernier jour de la période imposable -, la s.a. Bunge conteste que l'abrogation du système d'étalement, opérée par la loi du 4 avril 1995, aurait du être qualifiée de rétroactive, si elle avait été déclarée applicable aux pertes éprouvées au cours d'exercices sociaux se rattachant aux exercices fiscaux d'imposition 1996 et antérieurs. Une telle norme aurait dû en effet, selon la requérante devant le juge *a quo*, s'analyser comme « une norme de calcul ou de détermination du bénéfice imposable pour l'exercice d'imposition 1997 ». Le juge *a quo* a d'ailleurs rejeté cette thèse du Conseil des ministres, en décidant que rien ne s'opposait à une telle application immédiate.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres

A.13. Dans ce mémoire, le Conseil des ministres se réfère à son argument tiré du souci d'assurer la sécurité juridique, en exposant que « la mesure incriminée ayant été publiée au *Moniteur belge* du 23 mai 1995, les sociétés ont pu, à compter de cette date, effectuer librement les choix de gestion de nature à générer une perte pour la période en cours, soit un exercice social se rattachant à l'exercice d'imposition 1996 -, cette perte étant déductible sans limitation ».

- B -

Les dispositions en cause

B.1.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 206, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé C.I.R. 1992), tel qu'il disposait avant son abrogation par l'article 4, 1^o, de la loi du 4 avril 1995, ainsi que sur l'article 10 de cette dernière loi, qui précise la date d'entrée en vigueur de cette abrogation.

B.1.2. L'article 206, § 1er, alinéa 2, du C.I.R. 1992 a été introduit par l'article 34, 1^o, de la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions budgétaires.

L'article 206, § 1er, - dont seul l'alinéa 2 est en cause - disposait :

« Art. 206. § 1er. Les pertes professionnelles antérieures sont successivement déduites des revenus professionnels de chacune des périodes imposables suivantes.

La déduction ne peut en aucun cas dépasser, par période imposable, 20 millions de francs ou, lorsque le montant des bénéficiaires après application des articles 202 à 205 excède 40 millions de francs, la moitié de ce montant. »

B.1.3. L'article 206, § 1er, alinéa 2, a été abrogé par l'article 4, 1^o, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières. L'article 10 de cette même loi dispose :

« Art. 10. L'article 4, 1^o, entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1998.

Pour l'exercice d'imposition 1997, la limitation de la déduction des pertes antérieures prévue par l'article 206, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, n'est pas applicable aux pertes éprouvées au cours d'exercices sociaux se rattachant à l'exercice d'imposition 1996. »

Quant au fond

B.2.1. Les deux questions préjudicielles interrogent la Cour sur la compatibilité, dans la mesure indiquée ci-dessous, des dispositions précitées avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.2.2. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 172 de la Constitution, lequel fait une application particulière du principe d'égalité formulé à l'article 10.

Quant à la première question préjudicielle

B.3. La Cour est interrogée sur la constitutionnalité de l'article 206, § 1er, alinéa 2, du C.I.R. 1992, considérée sur deux plans.

D'une part, en ce qu'il avait pour effet de faire varier la déductibilité des pertes antérieures en fonction de l'importance du bénéfice des sociétés - dans une fourchette allant de 100 à 50 p.c. de ce bénéfice -, sans avoir égard à la capacité contributive des sociétés.

D'autre part, en ce que les sociétés en cours de liquidation étaient soumises à la même limite de déductibilité des pertes antérieures, au même titre que celles qui n'étaient pas dans cette situation.

B.4. Comme il ressort des travaux préparatoires, le législateur, en limitant la déductibilité dans le chef des sociétés des pertes antérieures, poursuivait un objectif de nature budgétaire :

« L'article 34, 1^o, est une mesure purement budgétaire. La limitation de la déductibilité des pertes jusqu'à concurrence de 50 p.c. des bénéfices est une mesure budgétaire. En fait on étale la déduction des pertes. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1990-1991, n^o 1403-3, p. 16; cf. également *Doc. parl.*, Chambre, 1990-1991, n^o 1641/10, p. 55)

B.5. En retenant des critères de déductibilité des pertes antérieures qui ont pour effet de faire dépendre le pourcentage de ces pertes annuellement déductibles de la hauteur du bénéfice net des entreprises, le législateur retient un critère objectif de différenciation.

Par ailleurs, en ce qu'il a prévu que la déductibilité des pertes antérieures ne peut, annuellement, excéder la moitié du bénéfice net de la société ou 20 millions d'anciens francs - selon que le bénéfice de celle-ci excède ou non les 40 millions de francs -, le législateur a pris une mesure qui, compte tenu de l'étalement dans le temps de la déductibilité qui en résulte, est pertinente au regard de l'objectif budgétaire, l'impact budgétaire ayant été chiffré, lors des travaux préparatoires, à un montant de 4,5 milliards d'anciens francs (*Doc. parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 1641/10, p. 55).

Il y a lieu toutefois de vérifier si une telle mesure n'est pas disproportionnée.

B.6. Il y a lieu de relever tout d'abord que, en fixant à 20 millions le montant maximal des pertes antérieures annuellement déductibles - lorsque le bénéfice net est inférieur à 40 millions de francs -, le législateur prive d'effet la limitation de déductibilité pour toutes les sociétés dont le bénéfice net est inférieur ou égal à 20 millions, ce qu'a expressément souligné le Gouvernement lors des travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Sénat, 1990-1991, n° 1403-3, p. 14); pour bon nombre de petites ou moyennes entreprises, les pertes antérieures restent dès lors intégralement déductibles.

Par ailleurs, comme le relèvent expressément les travaux préparatoires cités en B.4, la mesure a pour objet non de priver les sociétés du droit de déduire des pertes qu'elles auraient antérieurement subies mais, seulement, d'étaler dans le temps la déductibilité de ces pertes. L'avantage fiscal que représente cette déductibilité n'est donc pas réduit, mais le cas échéant - si le bénéfice net est supérieur à 20 millions - partiellement différé dans le temps.

Enfin, contrairement à ce que soutient la requérante devant le juge *a quo*, en établissant le revenu taxable en fonction du bénéfice de l'exercice, tout en permettant de déduire au moins la

moitié des pertes des années antérieures, le législateur a tenu compte de la capacité contributive de la société mais en organisant éventuellement l'étalement dans le temps de l'avantage fiscal de cette déduction.

B.7.1. Dans la première question préjudicielle, le juge *a quo* interroge également la Cour sur le caractère éventuellement discriminatoire de la même disposition, en ce que la limite de déductibilité des pertes antérieures s'appliquait de façon indifférenciée aux sociétés en liquidation et à celles qui ne l'étaient pas.

B.7.2. A supposer que le siège de ce traitement identique puisse être trouvé dans la disposition soumise à la Cour, l'article 206 du C.I.R. 1992 - et non dans l'article 208, alinéa 1er, du même Code qui prévoit de façon expresse ce traitement identique, mais n'est, par contre, pas déféré à la Cour -, il y a lieu de vérifier si les sociétés en état de liquidation et celles qui ne le sont pas se trouvaient, au regard des critères retenus par l'article 206, § 1er, alinéa 2, de l'objectif que cette disposition poursuivait et des effets de sa mise en œuvre, dans une situation à ce point différente que le législateur était tenu, sous peine de violer le principe d'égalité, de traiter différemment les premières par rapport aux secondes.

La Cour observe tout d'abord que la nécessité éventuelle de traiter différemment les sociétés en liquidation ne porte, par hypothèse, que sur une partie d'entre elles : en effet, celles qui, pour l'exercice fiscal considéré, réalisent un résultat négatif ne seront de toute façon pas redevables d'un impôt pour ledit exercice, de telle sorte que la question de savoir si leurs pertes antérieures, préalablement au calcul de l'impôt, peuvent être déduites intégralement ou seulement pour partie est sans intérêt.

En dehors de cette hypothèse - et donc en considérant la situation des sociétés en liquidation qui dégagent néanmoins un bénéfice net pour l'exercice considéré -, un tel bénéfice net ne donnera lieu à aucune restriction de déductibilité des pertes antérieures s'il reste inférieur ou égal à 20 millions, dès lors que le montant maximal de déduction est précisément fixé à 20 millions. Une telle hypothèse ne peut être considérée comme inhabituelle, s'agissant de sociétés en liquidation.

En dehors des deux hypothèses précitées, reste donc à considérer la situation où une société, en état de liquidation, dégagerait un bénéfice net supérieur à 20 millions : la situation d'une telle société ne se différencie pas fondamentalement, en particulier au regard de l'objectif budgétaire poursuivi par la disposition en cause, de celle d'une société qui n'est pas en liquidation et qui dégagerait un bénéfice net d'un montant analogue. Sous cet angle, il ne se justifierait pas que la limite de déductibilité joue dans un cas et non dans l'autre.

B.7.3. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.8. Cette question préjudicielle porte sur l'article 10, alinéa 2, de la loi du 4 avril 1995, et sur l'article 206, § 1^{er}, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

Le juge *a quo* demande à la Cour s'il est compatible avec le principe d'égalité que, en vertu de ces dispositions et en ce qui concerne l'exercice d'imposition 1997, les pertes antérieures se rattachant à l'exercice 1996 puissent être déduites intégralement du bénéfice net afférent à l'exercice 1997, quel que soit le montant de ce bénéfice net, alors que, pour les pertes se rattachant à des exercices antérieurs à celui de 1996, l'application de l'article 206, § 1^{er}, alinéa 2, du C.I.R. 1992 conduit à un pourcentage de déductibilité - rapporté au bénéfice net - qui sera fonction du montant de ce bénéfice - donc variable et, le cas échéant, inférieur à 100 p.c. de ce bénéfice.

B.9. Il résulte des travaux préparatoires que le législateur a voulu, d'une part, supprimer les limites à la déduction des pertes antérieures pour ne plus priver les entreprises d'une partie de leurs moyens d'investissement, ce qui était dommageable pour l'économie et le développement de grands projets d'investissement, et, d'autre part, tenir compte de l'impact budgétaire de cette mesure, en modulant dans le temps son entrée en vigueur. Ainsi, sur ce dernier point, a-t-il été précisé :

« Le ministre fait remarquer qu'une imputation illimitée des pertes antérieures entraînerait un coût budgétaire sensible. L'amendement du Gouvernement constitue déjà une amélioration par rapport au texte initial. Pour les nouvelles pertes, subies au cours de l'exercice d'imposition 1996, il n'y aura plus de limitation à la récupération pour l'avenir.

La question était de savoir ce qu'il fallait faire des pertes antérieures à l'exercice d'imposition 1996. Le Gouvernement a prévu pour celles-ci une phase de transition. Telle est la portée de l'amendement. Les pertes antérieures à l'exercice 1996 pourront être récupérées sans distinction avec les nouvelles à partir de l'exercice d'imposition 1998. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1994-1995, n° 1304-2, pp. 15 à 18)

B.10. C'est au législateur qu'il appartient de déterminer les objectifs qu'il entend poursuivre en matière fiscale. Il peut se soucier à la fois de promouvoir les investissements et de limiter l'impact budgétaire qui en résulte. La Cour doit cependant vérifier si la mesure prise par le législateur peut se justifier objectivement et raisonnablement au regard de ces objectifs.

B.11. La loi du 4 avril 1995, en distinguant, en ce qui concerne l'exercice d'imposition 1997, les pertes antérieures éprouvées au cours des exercices sociaux qui se rattachent à l'exercice d'imposition 1996 et celles qui se rattachent à un exercice d'imposition antérieur, a retenu un critère de différenciation objectif : les premières constituent en effet des pertes se rattachant à un exercice d'imposition (1996) qui, à la date de publication de la loi du 4 avril 1995 - le 23 mai 1995 -, n'était pas définitivement clôturé, à l'inverse des pertes qui se rattachent aux exercices d'imposition 1995 et antérieurs.

En supprimant, en ce qui concerne l'exercice d'imposition 1997, la limitation de déductibilité des pertes antérieures qui se rattachent au seul exercice d'imposition 1996, sans étendre cette mesure aux pertes qui se rattachent aux exercices 1995 ou antérieurs, le législateur a pris une mesure pertinente au regard du double objectif qu'il poursuivait, à savoir supprimer une mesure jugée « anti-économique » selon des modalités supportables sur le plan budgétaire.

Cette mesure n'apparaît pas avoir des effets disproportionnés à l'égard des sociétés dont tout ou partie des pertes auraient été éprouvées lors d'exercices sociaux qui se rattachent à l'exercice d'imposition 1995 ou à ceux qui le précèdent. Elle n'a d'effet pratique qu'à l'égard des sociétés

dont le total de ces pertes antérieures (autres que celles se rattachant à l'exercice 1996) excéderait 20 millions de francs. Par ailleurs, il ressort des travaux préparatoires cités en B.9 que ces mêmes pertes antérieures à 1996, au delà de la limitation de déductibilité qui leur reste applicable pour l'exercice d'imposition 1997, pourront faire l'objet d'une déduction sans limite à partir de l'exercice d'imposition 1998.

B.12. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 206, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, avant son abrogation par l'article 4, 1^o, de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières, et l'article 10, alinéa 2, de la même loi du 4 avril 1995 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 30 avril 2003.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior