

Numéro du rôle : 2708
Arrêt n° 58/2004 du 31 mars 2004

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 80 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot et L. Lavrysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par arrêt du 21 mai 2003 en cause de M. Vanderstichele et L. Vanneste contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 30 mai 2003, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 80 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable, entre autres, pour les exercices d'imposition 1992 et 1993 et dont le texte a été inséré par l'article 4 de la loi du 28 décembre 1990, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, en vertu de cet article, les pertes professionnelles d'associés d'une société civile ou d'une association sans personnalité juridique ne peuvent être déduites que des revenus professionnels de ces membres qui proviennent d'une activité professionnelle de même nature que celle d'où résultent les pertes professionnelles,

et étant considérée comme inconstitutionnelle, la distinction entre :

- d'une part, les contribuables-membres d'une association sans personnalité juridique ou les associés d'une société civile qui ont subi des pertes réelles répondant à des opérations ou besoins financiers et économiques réels de l'activité professionnelle des associés ou membres de cette société civile ou de cette association de fait,

- et, d'autre part, les contribuables qui ont subi une perte professionnelle provenant de la même activité professionnelle qu'ils exercent en dehors de tout contexte de société civile ou de membres d'une association sans personnalité juridique et qui est toujours déductible au titre de perte professionnelle, également à concurrence de leurs autres revenus professionnels et même de ceux de leur épouse;

et étant considérée comme une violation du principe d'égalité, la distinction entre :

- d'une part, les contribuables-membres d'une association sans personnalité juridique ou associés d'une société civile qui ont subi des pertes réelles répondant à des opérations ou besoins financiers et économiques réels de l'activité professionnelle des associés ou membres de cette société civile ou de cette association de fait, sans qu'il puisse être question que l'association de fait aurait été constituée dans le but principal ou même unique de créer des pertes;

- et, d'autre part, les contribuables-membres d'une association sans personnalité juridique ou les associés d'une société civile qui ont subi des pertes ne répondant pas à des opérations ou besoins financiers et économiques réels de l'activité professionnelle des associés ou membres de cette société civile ou de cette association de fait, et dont la société civile ou l'association de fait a été constituée dans le but principal ou même unique de créer des pertes ? »

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- M. Vanderstichele et L. Vanneste, demeurant à 8580 Avelgem, Oudenaardsesteenweg 490;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 17 décembre 2003 :

- ont comparu :

. Me J. Vanneste, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me K. Gheysen, avocat au barreau de Courtrai, pour M. Vanderstichele et L. Vanneste;

. Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et P. Martens ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

M. Vanderstichele exploite un commerce de lin dans le cadre d'une association de fait avec ses deux frères. Son épouse, L. Vanneste, est pharmacienne. Leur cotisation à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 1992 et 1993 ne tient pas compte des pertes professionnelles sous les codes 349 (exercice d'imposition 1992) et 350 (exercice d'imposition 1993), parce que l'article 80 du Code des impôts sur les revenus 1992 implique, selon l'administration, qu'il n'est pas possible de déduire une perte d'une association sans personnalité juridique des revenus professionnels du conjoint du membre de cette association et que les pertes professionnelles de périodes imposables antérieures peuvent uniquement être imputées sur les revenus d'une activité professionnelle de même nature.

Leur réclamation contre les cotisations ayant été rejetée par le directeur régional des contributions directes, les intéressés ont introduit un recours auprès de la Cour d'appel de Gand. Avant de statuer, la Cour d'appel pose la question préjudicielle reproduite ci-avant.

III. *En droit*

- A -

A.1. Selon M. Vanderstichele et L. Vanneste, il n'existe aucune justification objective et raisonnable pour ne permettre l'imputation d'une perte professionnelle subie par un membre d'une association de fait que sur les revenus d'une activité professionnelle de même nature, alors que cette condition n'est pas requise pour un contribuable qui subit une perte et qui exerce seul une ou plusieurs activités professionnelles. Il n'existerait aucun rapport de proportionnalité entre le but poursuivi par la loi et ses effets pour les contribuables qui exercent une activité professionnelle en association de fait.

La mesure irait au-delà de son objectif, qui est d'éviter que des associations soient créées dans le but de générer des pertes que les membres des associations déduisent de leurs autres revenus professionnels imposables. La mesure frapperait une large catégorie de contribuables, étrangère à la lutte contre les constructions fiscales qui est visée. Les parties se réfèrent à cet égard au raisonnement que la Cour a tenu dans son arrêt n° 70/96.

La mesure aurait pour effet que, dans le meilleur des cas, les pertes ne seraient récupérées que plusieurs années plus tard. Dans de nombreux cas, la récupération sera toutefois définitivement perdue parce qu'il aura été mis fin à l'activité professionnelle en question et qu'il n'est pas exercé d'activité professionnelle de même nature. Un autre commerçant qui a subi de lourdes pertes et cesse ses activités pourrait encore déduire ces pertes de ses autres revenus professionnels, de ceux de son épouse et même de sa pension.

Les intéressés estiment que le législateur aurait pu affiner le critère en tenant compte de la circonstance qu'au cours des années précédant la perte subie, il y a bel et bien eu des revenus professionnels, de la durée de l'association de fait, de l'activité exercée, etc. Ils observent que le législateur a lui-même pris conscience de l'inefficacité du critère employé. Dès l'exercice d'imposition 1999, la disposition litigieuse a en effet été complétée par la phrase « ou [à moins] que ces associés ou membres établissent que les pertes professionnelles résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

A.2. La modification de la disposition litigieuse par l'article 6 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses entendait, selon le Conseil des ministres, mettre fin aux effets indésirables de la disposition originaire. La disposition modifiée est également applicable aux cotisations des exercices 1991 à 1998 qui font l'objet d'une réclamation motivée introduite dans un délai de six mois à partir de la publication de la modification législative. Du fait de la modification législative, les pertes de sociétés civiles et d'associations sans personnalité juridique sont aussi déductibles lorsque les associés ou membres prouvent que ces pertes résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

Par comparaison avec les contribuables qui ont subi une perte professionnelle résultant d'une activité professionnelle qu'ils exercent en dehors du cadre d'une société civile ou d'une association sans personnalité juridique, l'on demande uniquement aux contribuables visés dans la disposition en cause une preuve supplémentaire des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Selon le Conseil des ministres, cette preuve qui est demandée est proportionnée à l'objectif de la disposition litigieuse, qui consiste à lutter contre les abus résultant de l'utilisation de sociétés civiles et d'associations de fait.

La preuve supplémentaire, observe le Conseil des ministres, doit être apportée par les deux types de contribuables visés dans la deuxième partie de la question préjudicielle s'ils veulent déduire les pertes de leurs revenus professionnels. Dès lors, le principe d'égalité ne serait pas violé.

A.3. M. Vanderstichele et L. Vanneste soutiennent que la modification législative n'a pas mis fin à la différence de traitement. La possibilité d'introduire une réclamation pour les exercices d'imposition 1991 à 1998 n'annihile pas entièrement les effets de la mesure originaire, étant donné que la loi modificative dispose que le contribuable ne perçoit pas d'intérêts moratoires en cas de dégrèvement.

A.4. A l'estime du Conseil des ministres, le fait qu'il n'est pas accordé d'intérêts moratoires ne découle pas de la disposition litigieuse et ne saurait donc faire l'objet de la question préjudicielle qui est actuellement soumise à la Cour.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 80 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 1992 et 1993, libellé comme suit :

« Les pertes professionnelles de sociétés ou associations visées à l'article 29, à l'exception des groupements européens d'intérêt économique et des groupements d'intérêt économique, ne peuvent être déduites des revenus professionnels des associés ou membres de ces sociétés ou associations à moins que et dans la mesure où ces associés ou membres recueillent des bénéfices ou profits et que les pertes professionnelles à imputer sur ceux-ci résultent d'une activité professionnelle de même nature. »

B.1.2. La Cour détermine l'étendue de la question préjudicielle en considération de l'objet du litige pendant devant le juge *a quo* et de la motivation de l'arrêt de renvoi.

Il ressort des faits de la cause et de la motivation de l'arrêt de renvoi que la question préjudicielle ne concerne pas la différence de traitement qui découlerait de l'article 48, § 3, alinéa 3, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, aux termes duquel aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de restitution d'impôt accordée à la suite du dégrèvement des impositions établies en contradiction avec les dispositions de l'article 6 de cette loi.

La Cour doit se prononcer sur la constitutionnalité de la norme en cause en tant qu'elle ferait naître une différence de traitement en ce que les associés d'une société civile et les membres d'une association sans personnalité juridique ne peuvent déduire les pertes professionnelles de leurs revenus professionnels que si elles résultent d'une activité professionnelle de même nature.

B.2. L'article 80 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il s'applique aux exercices d'imposition 1992 et 1993, crée une différence de traitement en ce que, pour ce qui concerne la déduction de pertes professionnelles, il impose à une catégorie déterminée de contribuables une restriction qui ne vaut pas pour d'autres catégories de contribuables. Plus précisément, les associés d'une société civile et les membres d'une association sans personnalité juridique ne peuvent déduire des pertes professionnelles de leurs revenus professionnels que si elles résultent d'une activité professionnelle de même nature.

B.3. La restriction qui est imposée à cette catégorie de contribuables est pertinente au regard de l'objectif qui consiste à éviter qu'il soit créé des sociétés civiles et des associations sans personnalité juridique dans le but de générer des pertes que les membres peuvent ensuite déduire de leurs autres revenus professionnels imposables (*Doc. parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 1366/1, p. 5).

B.4.1. La Cour doit examiner si la mesure est raisonnablement proportionnée à l'objectif poursuivi.

B.4.2. L'article 6 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses a complété la disposition litigieuse par ce qui suit :

« ou [à moins] que ces associés ou membres établissent que les pertes professionnelles résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. »

Cette disposition tend à « annuler les effets non souhaités de l'article 80, CIR 92, actuel, qui ne correspondent pas à la volonté initiale du législateur, lorsqu'il a introduit le principe de la limitation de la déduction des pertes professionnelles » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, p. 24).

B.4.3. En vertu de l'article 48, § 3, alinéas 1er et 2, de la loi du 4 mai 1999, cet ajout est entré en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1999, mais il s'applique également aux cotisations portant sur les exercices d'imposition 1991 à 1998 qui font l'objet d'une réclamation motivée introduite dans un délai de six mois à compter du jour de la publication de la loi du 4 mai 1999 au *Moniteur belge*.

B.4.4. Il s'ensuit que la différence de traitement litigieuse ne porte plus que sur la preuve requise que les pertes professionnelles déduites résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

Cette exigence n'a pas d'effets manifestement disproportionnés pour les associés d'une société civile et pour les membres d'une association sans personnalité juridique.

B.5. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 80 du Code des impôts sur les revenus 1992, complété par l'article 6 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

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 31 mars 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts