

Numéro du rôle : 2978
Arrêt n° 37/2005 du 16 février 2005

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 215, alinéa 3, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il est applicable pour les exercices d'imposition 2000 et 2001, posée par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 1er avril 2004 en cause de la s.p.r.l. M.J.M. Immobilière contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 14 avril 2004, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 215, alinéa 3, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il est applicable pour les exercices d'imposition 2000 et 2001, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution quand le terme rémunération qu'il contient est interprété comme rémunération de dirigeant d'entreprise, visée à l'article 32 du CIR 1992, dont l'attribution pour un montant minimal fixé par l'article 215, alinéa 3, 4°, de ce même Code à au moins un de ses dirigeants d'entreprise permet à la société, qui la prend en charge de son résultat de la période imposable, de bénéficier du taux réduit de taxation à l'impôt des sociétés, déterminé par l'alinéa 2 dudit article, alors que la société qui attribue à un de ses dirigeants d'entreprise qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant ou de liquidateur à titre gratuit, à charge du résultat de la période imposable, des rémunérations d'un montant identique, mais relevant de la catégorie des rémunérations de travailleurs visées à l'article 31 du CIR 1992, est exclue de l'application du taux réduit ? »

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.p.r.l. M.J.M. Immobilière, dont le siège social est établi à 1190 Bruxelles, avenue Molière 88;

- le Conseil des ministres.

La s.p.r.l. M.J.M. Immobilière a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 26 janvier 2005 :

- ont comparu :

. Me B. Réard, avocat au barreau de Bruxelles, pour la s.p.r.l. M.J.M. Immobilière;

. 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.

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*

Le Tribunal de première instance de Bruxelles est saisi par la s.p.r.l. M.J.M. Immobilière d'un litige qui l'oppose à l'Etat belge et au directeur régional des contributions directes de Bruxelles I sociétés. La demanderesse invite notamment le Tribunal à dire pour droit qu'elle peut bénéficier du taux réduit d'imposition visé à l'article 215, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992). Le litige concerne les exercices d'imposition 2000 et 2001.

Il n'est pas contesté devant le Tribunal que les deux gérants de la demanderesse exercent leur mandat à titre gratuit, et qu'ils ont perçu de la société des rémunérations de travailleur, au sens de l'article 31 du C.I.R. 1992.

Le Tribunal constate que l'article 215, alinéa 3, 4°, du C.I.R. 1992, dans sa version applicable aux exercices en cause, empêche d'appliquer le taux réduit de l'impôt des sociétés aux sociétés qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 1.000.000 de francs. Il relève que, d'après les travaux préparatoires de la disposition en cause, les rémunérations dont il y est question sont celles prévues aux articles 32 et 33 du C.I.R. 1992, soit les rémunérations des dirigeants d'entreprise. Il constate ensuite que la Cour a, par l'arrêt n° 30/2001 du 1er mars 2001, annulé l'article 2, A, 1°, et l'article 48, § 1er, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, de sorte que le principe d'attraction, qui avait pour conséquence que toutes les rémunérations payées par une société à un administrateur ou à un gérant exerçant son mandat à titre gratuit étaient imposables à titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise, n'est plus applicable aux rémunérations de salariés payées par la société dans laquelle le bénéficiaire exerce un mandat d'administrateur, de gérant ou de liquidateur à titre gratuit.

La demanderesse devant le Tribunal s'interroge sur la différence de traitement, instaurée par la disposition en cause, entre les sociétés qui attribuent à au moins un de leurs dirigeants une rémunération de dirigeant d'entreprise égale ou supérieure aux revenus imposables de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 1.000.000 d'anciens francs et les sociétés qui attribuent à au moins un de leurs dirigeants une rémunération d'un montant identique, mais qui relève d'une autre catégorie que celle des rémunérations de dirigeant d'entreprise visées à l'article 32 du C.I.R. 1992.

Constatant qu'il n'est pas manifeste que cette distinction de traitement soit compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, le Tribunal pose à la Cour la question précitée.

III. *En droit*

- A -

Position de la demanderesse devant le juge a quo

A.1. La s.p.r.l. M.J.M. Immobilière expose que le but poursuivi par le législateur, lorsqu'il a introduit l'article 215, alinéa 3, 4°, du C.I.R. 1992, était de réduire l'incitant fiscal à la constitution de sociétés ou à la transformation d'entreprises individuelles en sociétés que constituent les taux réduits de l'impôt des sociétés, et de décourager la multiplication de sociétés créées pour des raisons purement fiscales et/ou pour éviter des cotisations de sécurité sociale. Elle en conclut que c'est pour atteindre cet objectif que le législateur n'a permis l'application de la taxation aux taux réduits de l'impôt des sociétés qu'à la condition qu'il soit en contrepartie alloué à au moins un des dirigeants d'entreprise une rémunération, d'un montant suffisant, soumise au précompte professionnel et à l'impôt des personnes physiques, ainsi qu'au prélèvement des cotisations sociales.

A.2. La s.p.r.l. M.J.M. Immobilière relève que les rémunérations allouées au dirigeant d'entreprise sont passibles du précompte professionnel, de l'impôt des personnes physiques et qu'elles sont soumises au prélèvement des cotisations sociales, quelle que soit la catégorie (rémunération de travailleur ou rémunération de dirigeant d'entreprise) à laquelle elles appartiennent.

A.3. Elle en conclut que la distinction de traitement en cause crée une discrimination injustifiée compte tenu de l'objectif du législateur.

A.4. Dans son mémoire en réponse, elle insiste sur le fait que la question préjudicielle posée concerne l'interprétation du terme « rémunération » contenu à l'alinéa 3, 4°, de l'article 215 du C.I.R. 1992.

Position du Conseil des ministres

A.5. Le Conseil des ministres analyse la disposition en cause et ses travaux préparatoires et en conclut que le législateur a clairement entendu viser les rémunérations citées aux articles 32 et 33 du C.I.R. 1992, à savoir les rémunérations d'associé actif ou d'administrateur, devenues celles de dirigeant d'entreprise par l'introduction de l'article 30 de l'arrêté royal de pouvoirs spéciaux du 20 décembre 1996. Il estime que la *ratio legis* de la disposition reste adéquate pour le texte de l'article 215, alinéa 3, 4°, du C.I.R. 1992, tel qu'il résulte de l'article 31 de la loi du 22 décembre 1998.

A.6. Le Conseil des ministres cite l'arrêt n° 44/94 du 1er juin 1994, et précise que la Cour n'a décelé une discrimination que dans l'alinéa 4 de l'article 215 du C.I.R. 1992. Par ailleurs, il estime que l'annulation partielle de l'article 32 du C.I.R. 1992 par l'arrêt n° 30/2001 du 1er mars 2001 n'a pas pour effet de conférer un caractère discriminatoire à l'article 215, alinéa 3, 4°, du fait que le taux réduit de l'impôt des sociétés ne peut être accordé aux sociétés qui attribuent à leur dirigeant investi d'un mandat non rémunéré le montant minimal de 1.000.000 d'anciens francs à titre de rémunération de travailleur salarié.

A.7. Le Conseil des ministres ajoute que, à supposer que des sociétés n'ayant pas été constituées dans un but exclusivement fiscal ne puissent échapper à la mesure critiquée, il ne s'ensuivrait pas qu'elle serait dénuée de pertinence, étant entendu qu'il peut être admis que le législateur fiscal appréhende la réalité en faisant usage de catégories simplificatrices et approximatives. Il estime qu'il en va d'autant plus ainsi lorsque, comme en l'espèce, la constitution d'une catégorie particulière de contribuables, non appréhendée de manière spécifique par le législateur, résulte d'un effet de la volonté de ces contribuables, à savoir le refus de rémunérer certaines tâches effectuées au profit des sociétés, en tant qu'administrateur ou gérant. Il observe en outre que l'absence de rémunération des tâches ressortissant à l'exercice d'un mandat d'administrateur ou de gérant révèle implicitement le caractère accessoire de ces tâches, ce qui est le propre des sociétés dont la constitution est basée sur des raisons purement fiscales.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 215, alinéa 3, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2000 et 2001. En vertu de cette disposition, le taux réduit de l'impôt des sociétés n'est pas applicable :

« aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 1.000.000 de francs; ».

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de cette disposition avec les articles 10 et 11 de la Constitution lorsqu'elle est interprétée comme ne visant, par le terme « rémunération », que les rémunérations de dirigeant d'entreprise au sens de l'article 32 du C.I.R. 1992. Dans cette interprétation, la disposition en cause crée une différence de traitement, quant au bénéfice du taux réduit d'imposition, entre les sociétés, selon qu'elles attribuent à leur dirigeant une rémunération de dirigeant au sens de l'article 32, ou qu'elles attribuent à leur dirigeant qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant ou de liquidateur à titre gratuit, des rémunérations de travailleur d'un montant identique, relevant de la catégorie des rémunérations de travailleur visées à l'article 31 du C.I.R. 1992.

B.3. L'article 31, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 dispose :

« Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur. »

B.4. L'article 32, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 dispose :

« Les rémunérations des dirigeants d'entreprise sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique :

1° qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues;

2° qui exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail. »

B.5.1. L'article 32 précité établit le principe d'attraction, en vertu duquel tous les revenus qu'un dirigeant d'entreprise perçoit de sa société sont considérés comme des rémunérations de dirigeant d'entreprise, même si ces sommes rémunèrent d'autres tâches. L'application de ce principe empêche le dirigeant d'entreprise, d'une part, de déduire deux fois le forfait pour charges professionnelles, une fois sur la part de rémunération de dirigeant, et une deuxième fois sur la part de rémunération de travailleur, et d'autre part, de soustraire ses revenus à son assujettissement à la sécurité sociale des indépendants (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/1, pp. 3-4).

B.5.2. L'application du principe d'attraction a en principe pour effet que l'ensemble des rémunérations perçues de sa société par le dirigeant d'entreprise est pris en considération pour l'application de l'article 215, alinéa 3, 4°, du C.I.R. 1992, de sorte que, quelle que soit l'interprétation du terme « rémunération » contenu dans cette disposition, les catégories de sociétés comparées par la question préjudicielle ne soient pas traitées de manière différente.

B.5.3. Par l'arrêt n° 30/2001 du 1er mars 2001, la Cour a toutefois partiellement annulé l'article 32 du C.I.R. 1992 et le principe d'attraction qu'il établit en tant qu'il s'applique à des personnes physiques exerçant des fonctions salariées dans une société commerciale dans laquelle elles exercent également, à titre gratuit, un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues.

B.6. Il en résulte, selon le juge *a quo*, que la société dont les gérants exercent leur mandat à titre gratuit, mais qui leur attribue une rémunération de travailleur au sens de l'article 31 du C.I.R. 1992, est exclue du taux d'imposition réduit, même si cette rémunération atteint le montant requis par l'article 215, alinéa 3, 4°, précité, alors que la société qui octroie à ses dirigeants une rémunération de dirigeant d'entreprise au sens de l'article 32 du C.I.R. 1992 en bénéficie.

B.7. En complétant, par l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992, l'article 215 du C.I.R. 1992 d'un alinéa 3, 4°, le législateur a voulu réduire l'incitant fiscal à la constitution de sociétés ou à la transformation d'entreprises individuelles en sociétés (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, pp. 4-5). Il a voulu éviter que, par la création de sociétés, l'impôt ou les cotisations de sécurité sociale soient éludés (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/5, p. 75). A cette fin, il a pris une mesure adéquate en exigeant que les sociétés qui bénéficient du taux réduit de l'impôt des sociétés allouent à leurs dirigeants des rémunérations d'un montant suffisant pour entraîner le paiement d'impôts et de cotisations de sécurité sociale que la constitution en société d'une activité professionnelle indépendante aboutit à faire disparaître.

B.8. Les rémunérations perçues sur la base d'un contrat de travail sont, à l'instar des rémunérations de dirigeant d'entreprise, soumises au précompte professionnel et aux

cotisations sociales. Les sociétés dont les dirigeants exercent leur mandat à titre gratuit et qui leur payent une rémunération sur la base d'un contrat de travail n'évitent dès lors, ni l'impôt, ni les cotisations sociales sur la rémunération qu'elles octroient à leurs dirigeants. Au regard de l'objectif poursuivi par l'article 215, alinéa 3, 4°, du C.I.R. 1992, elles se trouvent par conséquent dans une situation similaire à celle des sociétés qui octroient à leurs dirigeants une rémunération de dirigeant d'entreprise au sens de l'article 32 du C.I.R. 1992. Il s'ensuit que le critère de distinction sur lequel repose la différence de traitement entre ces deux catégories de sociétés, en ce qui concerne le bénéfice du taux d'imposition réduit, n'est pas pertinent par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur.

B.9. Dans cette interprétation, la question préjudicielle appelle une réponse positive.

B.10. La Cour observe toutefois que l'article 215, alinéa 3, 4°, du C.I.R. 1992 peut être interprété en ce sens que le terme « rémunération », qui n'est pas autrement qualifié, comprend l'ensemble des rémunérations à charge d'une société perçues par les dirigeants d'entreprise, qu'il s'agisse de rémunérations de dirigeant d'entreprise au sens de l'article 32 du C.I.R. 1992 ou de rémunérations de travailleur au sens de l'article 31 du C.I.R. 1992, perçues par le dirigeant.

B.11. Dans cette interprétation, la disposition en cause n'exclut pas du bénéfice de l'imposition au taux réduit, les sociétés qui allouent à leurs dirigeants d'entreprise qui exercent leur mandat à titre gratuit une rémunération suffisante de travailleur sur la base d'un contrat de travail, de sorte que la différence de traitement visée par la question préjudicielle disparaît.

B.12. Dans cette interprétation, la question appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 215, alinéa 3, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il est applicable pour les exercices d'imposition 2000 et 2001, viole les articles 10 et 11 de la Constitution si le terme « rémunération » qu'il contient est interprété comme visant exclusivement les rémunérations de dirigeant d'entreprise, visées à l'article 32 du même Code.

- La même disposition ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution si le terme « rémunération » qu'elle contient est interprété comme visant aussi bien les rémunérations visées à l'article 32 que celles qui sont visées à l'article 31 du Code des impôts sur les revenus 1992.

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 16 février 2005, par le juge P. Martens, en remplacement du président M. Melchior, légitimement empêché d'assister au prononcé du présent arrêt.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens