

Numéro du rôle : 3108
Arrêt n° 142/2005 du 21 septembre 2005

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 31, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1964, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée du président A. Arts, du juge P. Martens, faisant fonction de président, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, 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 12 octobre 2004 en cause de P. Celis contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 20 octobre 2004, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 31, 1°, du C.I.R. 1964, tel qu'il s'appliquait au cours de l'exercice d'imposition 1984, dans l'interprétation selon laquelle une créance non productive d'intérêts et exigible seulement dans le futur, qui trouve son origine dans une activité professionnelle exercée antérieurement, plus précisément dans la vente d'un fonds de commerce, doit être imposée à concurrence de la plus-value obtenue ou constatée, sans droit à aucun escompte, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, attendu que la même créance détenue par une société commerciale peut bénéficier d'un escompte ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par P. Celis, demeurant à 2900 Schoten, Gaaiendreef 10, et par le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 11 mai 2005 :

- ont comparu :
 - . Me A. Voet *loco* Me J. Speecke, avocats au barreau de Courtrai, pour P. Celis;
 - . Me C. Decordier, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J. Spreutels 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 25 octobre 1983, P. Celis a cédé le fonds de commerce qu'il exploitait à titre personnel et a réalisé une plus-value de cessation imposable à l'impôt des personnes physiques. Etant donné que le prix de la cession n'était exigible par lui qu'à long terme et sans intérêt, P. Celis a porté en compte, dans le calcul du montant de la plus-value de cessation imposable à ce moment, un escompte calculé sur la partie non encore exigible de la créance pour la partie non encore payée du prix de la cession.

L'administration fiscale a toutefois estimé que l'escompte devait être taxé comme bénéfice de l'exercice d'imposition 1984 et qu'il faisait donc partie de la plus-value de cessation imposable.

Le litige concernant l'application de l'article 31, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964) porte donc sur la cotisation à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 1984.

Le 9 juin 1991, P. Celis a introduit un recours contre la décision directoriale du 22 mai 1991 rejetant sa réclamation comme tardive et, partant, comme irrecevable. Par son arrêt du 29 janvier 1996, la Cour d'appel d'Anvers a jugé notamment qu'il avait été procédé à une double imposition en ce qui concerne l'escompte.

L'administration fiscale a introduit, le 29 avril 1996, un pourvoi en cassation contre l'arrêt du 29 janvier 1996.

Dans un arrêt du 2 décembre 1999, la Cour de cassation a notamment jugé que l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers, qui décidait que l'escompte porté en compte par P. Celis « relativement à la partie de la créance non encore exigible de la partie non payée du prix de vente ne fait pas partie de la plus-value imposable », violait l'article 31, 1°, du C.I.R. 1964. Selon la Cour de cassation, un escompte ne peut être porté en compte que pour les créances commerciales différées non productives d'intérêts visées à l'article 21 du C.I.R. 1964, mais non pour les créances qui trouvent leur origine dans l'article 20, 4°, combiné avec l'article 31, 1°, du C.I.R. 1964, à savoir les créances qui se rattachent à une activité professionnelle indépendante antérieurement exercée. La Cour de cassation a dès lors cassé l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers et renvoyé la cause devant la Cour d'appel de Gand.

Par arrêt interlocutoire du 12 octobre 2004, la Cour d'appel de Gand a décidé, à la requête de la partie demanderesse P. Celis, de poser à la Cour la question préjudicielle mentionnée plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, il est de règle que les créances qui se rattachent à des plus-values au sens de l'article 31, 1°, du C.I.R. 1964 ne sont imposables qu'au moment où ces créances naissent, mais seulement à concurrence de leur valeur réelle. S'il s'agit d'une créance ultérieurement exigible sans intérêts, la valeur réelle est obtenue en déduisant un escompte de la valeur nominale. L'application d'un escompte tient en effet compte de la circonstance que le recouvrement est parfois incertain. Ceci a très certainement été le cas en l'espèce, parce que, en raison de la faillite du repreneur, la partie demanderesse devant le juge *a quo* n'a plus reçu aucun paiement ultérieur.

La Cour de cassation interprète l'article 31, 1°, du C.I.R. 1964 en ce sens que l'escompte porté en compte « relativement à la partie de la créance non encore exigible de la partie non payée du prix de vente » fait partie de la plus-value imposable visée à l'article 31, 1°, du C.I.R. 1964. Cette interprétation conduit, en ce qui concerne les créances ultérieurement exigibles qui se rattachent à une telle plus-value obtenue par la vente d'un fonds de commerce, à ce qu'une distinction est faite entre les contribuables qui sont taxés à l'impôt des personnes physiques et ceux qui sont taxés à l'impôt des sociétés. Les plus-values réalisées par ces derniers sont en effet qualifiées de bénéfices au sens de l'article 21 du C.I.R. 1964, sur lesquels un escompte peut dès lors être porté en compte.

A.1.2. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, les contribuables à l'impôt des personnes physiques et les contribuables à l'impôt des sociétés, qui détiennent une créance ultérieurement exigible sans intérêts en raison de la vente d'un fonds de commerce, constituent des catégories comparables. Tous vendent en effet un fonds de commerce en réalisant une plus-value, qui fait naître à leur profit une créance ultérieurement exigible sans intérêts, qui se rattache à cette plus-value provenant de la vente d'un fonds de commerce.

Un traitement inégal de catégories comparables de personnes n'est admissible que lorsqu'il existe à cela une justification raisonnable. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, une telle justification n'existe pas, parce que, dans les deux impôts, seule la plus-value constatée ou obtenue est imposable, c'est-à-dire la différence positive entre la valeur de réalisation du bien et sa valeur d'acquisition, diminuée des réductions de valeur ou amortissements admis antérieurement. Il en est d'autant plus ainsi que la législation comptable, et en particulier l'article 27bis, § 2, c), 2°, de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, oblige les entreprises à calculer un

escompte sur les créances remboursables à une date éloignée de plus d'un an, qui ne sont pas productives d'intérêts ou qui sont assorties d'un taux d'intérêt anormalement faible. L'arrêté comptable ne fait à cet égard aucune distinction en fonction de la nature de la créance, ni en fonction de la qualité du commerçant.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* observe pour terminer que la plus-value totale de cessation, en ce compris l'escompte, sera en définitive tout de même taxée, du fait de sa prise en compte dans les revenus en fonction des paiements.

A.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que les contribuables à l'impôt des sociétés et les contribuables à l'impôt des personnes physiques ne constituent pas des catégories comparables de personnes. En effet, les sociétés commerciales sont soumises à l'impôt des sociétés et sont taxées selon un système d'imposition fondamentalement différent (taux d'imposition moins élevés, dépenses non admises, distribution de dividendes, etc.).

A.2.2. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres considère qu'il ne peut y avoir de violation des articles 10 et 11 de la Constitution que lorsqu'un traitement distinct de personnes (juridiques) n'est pas raisonnablement et pertinemment proportionné à la différence de leurs situations respectives, compte tenu du but de la mesure. Le but de la mesure, c'est de taxer les plus-values de cessation selon un autre régime d'imposition que celui qui s'applique aux plus-values ordinaires, afin d'adoucir judicieusement, dans des circonstances exceptionnelles, « les conséquences trop sévères du tarif progressif ».

A.3.1. En réponse au mémoire du Conseil des ministres, la partie demanderesse devant le juge *a quo* met en avant le principe de l'escompte. Le principe de l'escompte repose sur l'idée qu'un euro d'aujourd'hui vaut davantage qu'un euro de demain. Il s'agit d'une règle financière élémentaire. Pour constater, à un moment déterminé, la valeur de réalisation d'une créance, il faut examiner ce que le contribuable recevrait pour sa créance s'il présentait celle-ci à une banque. Puisque la banque elle-même devra attendre l'échéance avant de pouvoir obtenir le recouvrement de la créance, elle ne voudra jamais payer à l'entreprise la valeur nominale totale. La valeur de la créance qui doit réellement être comptabilisée et imposée est donc inférieure à la valeur nominale.

A.3.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* réfute la thèse défendue par le Conseil des ministres, selon laquelle les catégories de contribuables ne seraient pas comparables. Selon elle, les contribuables à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés qui détiennent une créance ultérieurement exigible sans intérêts, en raison de la vente d'un fonds de commerce, constituent des catégories comparables, compte tenu de l'objectif du régime d'application de l'escompte.

En effet, les contribuables des deux catégories vendent un fonds de commerce en réalisant une plus-value qui fait naître à leur profit une créance non productive d'intérêts et exigible ultérieurement, qui se rattache à la plus-value relative à la vente du fonds de commerce et dont la valeur est inférieure à la valeur nominale.

A.3.3. L'absence de justification raisonnable au traitement différent est d'autant plus patente qu'il apparaît que ladite créance qui résulte de la cession d'un fonds de commerce mais qui est immédiatement exigible est traitée de manière identique à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés. Dans les deux régimes d'imposition, seule la plus-value constatée ou obtenue est imposable, c'est-à-dire la différence positive entre la valeur de réalisation du bien et sa valeur d'acquisition, diminuée des réductions de valeur ou amortissements admis antérieurement.

A.3.4. La partie demanderesse devant le juge *a quo* observe en dernier lieu que c'est à tort que le Conseil des ministres examine la violation supposée en fonction de l'objectif du régime d'imposition des plus-values de cessation au lieu de la considérer en fonction du but du régime d'application d'un escompte. En effet, la partie demanderesse n'invoque pas une violation du principe d'égalité parce qu'il existe une différence de taux.

A.4. Le Conseil des ministres maintient que les deux catégories de contribuables ne sont pas comparables. Les plus-values réalisées par les contribuables qui sont taxés à l'impôt des sociétés ne sont qualifiées de bénéfiques au sens de l'article 21 du C.I.R. 1964 et ne peuvent dès lors faire l'objet d'un escompte qu'aussi longtemps que la société continue d'exister. Si, par contre, il est décidé de procéder à la liquidation totale de la société, les plus-values précitées ne relèvent plus non plus du régime ordinaire, mais de celui du partage total de

l'avoir social. En outre, l'application de l'escompte suppose une opération comptable. Etant donné qu'en cas de cessation totale la comptabilité est arrêtée, ceci rend déjà impossible l'application d'un escompte.

- B -

B.1. L'article 31, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1964 (C.I.R. 1964), tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 1984, dispose :

« Les bénéfices ou profits visés à l'article 20, 4°, sont :

1° ceux qui sont obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive par le contribuable de l'exploitation de son entreprise ou de l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative et qui proviennent d'accroissements des avoirs corporels ou incorporels, y compris les matières premières, produits et marchandises, ayant été affectés à exploitation, profession ou occupation;

[...] ».

B.2. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 31, 1°, du C.I.R. 1964 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en tant que, du fait de l'application de l'article précité, pour une créance non productive d'intérêts et exigible seulement ultérieurement, qui trouve son origine dans une activité professionnelle exercée antérieurement et plus précisément dans la vente d'un fonds de commerce, un contribuable à l'impôt des personnes physiques est taxé sur le montant de la plus-value obtenue ou constatée, sans avoir droit à aucun escompte, alors que, pour une créance semblable, un contribuable soumis à l'impôt des sociétés a droit à un escompte.

B.3.1. Selon le Conseil des ministres, les contribuables à l'impôt des sociétés et les contribuables à l'impôt des personnes physiques ne constituent pas des catégories comparables de personnes, étant donné que les sociétés commerciales sont taxées selon un régime d'imposition fondamentalement différent.

B.3.2. Bien que l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés obéissent à des règles différentes en ce qui concerne, notamment, les taux d'imposition, la matière taxable et les frais déductibles, les deux catégories de contribuables peuvent être comparées en ce qui concerne la taxation des plus-values constatées à l'occasion d'une cessation d'activités. La

comparaison porte en l'espèce sur le régime fiscal applicable aux créances non productives d'intérêts et exigibles dans le futur, résultant de cette cessation d'activités.

B.3.3. L'exception est rejetée.

B.4. Aux termes de l'article 31, 1°, du C.I.R. 1964, sont considérés comme bénéfices ou profits imposables qui se rattachent à une activité professionnelle indépendante antérieurement exercée (article 20, 4°, du C.I.R. 1964), « ceux qui sont obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive par le contribuable de l'exploitation de son entreprise [...] ».

Comme le confirme l'arrêt de la Cour de cassation du 2 décembre 1999 (*Pas.*, 1999, I, n° 651), aucun escompte ne peut être déduit de ces plus-values de cessation imposables, alors que cette possibilité existe pour les plus-values de cessation taxée à l'égard de sociétés (article 21, 2°, du C.I.R. 1964), de sorte qu'il faut considérer que les personnes physiques qui cessent leur activité professionnelle et la cèdent sont taxées, pour l'exercice d'imposition au cours duquel la cession a lieu, sur la valeur nominale de la plus-value de cessation, alors que les sociétés qui cessent et cèdent une activité professionnelle sont taxées, pour l'exercice d'imposition au cours duquel la cession a lieu, sur la valeur réelle.

B.5.1. Le but poursuivi par le législateur lors de l'instauration, par la loi du 20 novembre 1962, d'une imposition distincte des plus-values de cessation à l'impôt des personnes physiques a été précisé comme suit au cours des travaux préparatoires :

« Faut-il dire que notre système de taxation des plus-values est critiqué comme une cause d'immobilisme dans le secteur économique et financier ? En effet, la perspective d'une taxation massive et à des taux fort élevés, est de nature à empêcher la réalisation de certains actifs, notamment des titres en portefeuille.

En outre, le régime en vigueur est assez compliqué [...].

[...]

Enfin, la taxation des plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis investis dans l'entreprise de personnes physiques (autres que les marchands de biens) aboutit parfois à des conséquences fiscales inadmissibles [...].

[...]

Il est prévu que les plus-values réalisées taxables paieront un impôt invariable de 15 % qui constituera le régime définitif de ces revenus.

[...]

Les différents allègements du régime de taxation des plus-values ne porteront pas préjudice au Trésor. En effet, le régime actuel empêche par sa sévérité même, les réalisations » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, pp. 22-23).

En adoptant un régime particulier de taxation des plus-values de cessation à l'impôt des personnes physiques, le législateur entendait principalement éviter les conséquences fiscales inadmissibles de la taxation d'une plus-value suivant un taux progressif, afin de remédier à l'immobilisme dans le secteur économique et financier.

B.5.2. La différence de traitement visée dans la question préjudicielle repose sur un critère objectif, à savoir le fait que l'entrepreneur qui cesse et cède son activité professionnelle et acquiert par cette cession une créance non productive d'intérêts exigible ultérieurement est une personne physique ou une société commerciale.

B.5.3. Pour un contribuable à l'impôt des personnes physiques, la plus-value de cessation a en principe été taxée, pour l'exercice d'imposition 1984, à un taux d'imposition réduit de 16,5 p.c. (article 93, § 1er, du C.I.R. 1964). Dans le cas d'un contribuable à l'impôt des sociétés, la plus-value de cessation a en principe été taxée, pour l'exercice d'imposition 1984, au taux d'imposition normal de 45 p.c., pour autant que l'avoir social de la société n'ait pas été partagé (article 126 du C.I.R. 1964). En cas de partage de l'avoir social de la société, par suite de dissolution ou de tout autre cause, la plus-value réalisée a été soumise à la cotisation spéciale sur le paiement du boni de liquidation aux actionnaires ou associés (articles 118 et suivants du C.I.R. 1964).

Le bénéfice du taux d'imposition réduit a par conséquent été accordé seulement aux contribuables à l'impôt des personnes physiques et non aux contribuables à l'impôt des sociétés. Il était par contre permis à ces derniers, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation et à l'article 27*bis*, § 2, c), 2°, de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, d'appliquer un escompte, lorsque la plus-value de cessation devait aussi être considérée comme une créance exigible dans le futur et non productive d'intérêts, de sorte que la plus-value, l'année de sa naissance, était taxée seulement sur sa valeur réelle et non sur sa valeur nominale, tandis que l'escompte appliqué était taxé au cours des exercices d'imposition ultérieurs.

Ce qui précède justifie que le régime de l'escompte ne puisse s'appliquer aux personnes physiques qui ont cessé et cédé totalement et définitivement leur activité professionnelle, étant donné que ces personnes physiques bénéficient d'un taux d'imposition réduit, appliqué une seule fois et définitivement pour l'année au cours de laquelle la plus-value de cessation est née.

B.5.4. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 31, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 1984, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle une créance non productive d'intérêts et exigible dans le futur, qui trouve son origine dans une activité professionnelle exercée antérieurement et plus précisément dans la vente d'un fonds de commerce, doit être taxée à concurrence de la plus-value obtenue ou constatée, sans déduction d'un escompte.

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 21 septembre 2005.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts