

Numéro du rôle : 5007
Arrêt n° 124/2011 du 7 juillet 2011

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 361 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance d'Arlon.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 23 juin 2010 en cause de la SPRL « Cabinet d'urologie Docteur C. Willem », en liquidation, contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 juillet 2010, le Tribunal de première instance d'Arlon a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 361 C.I.R. 92 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il permet à l'administration fiscale de revoir la situation fiscale de la requérante et d'enrôler un supplément d'impôt au-delà des délais d'investigation et d'imposition prévus aux articles 333, alinéa 2, et 354, alinéa 1er, C.I.R. 92, alors que la requérante est de bonne foi et que l'administration fiscale a toujours disposé de tous les éléments nécessaires à son contrôle ou, à tout le moins, a toujours été en mesure de les lui demander dans les délais prévus par les dispositions précitées ? ».

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire.

A l'audience publique du 17 mai 2011 :

- ont comparu Me I. Tasset et Me L. Fillieux, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Nihoul et T. Merckx-Van Goey 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 constitutionnelle 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 d'Arlon est saisi d'une requête introduite par la SPRL « Cabinet d'urologie Docteur C. Willem » en liquidation, représentée par son liquidateur, en contestation de la cotisation à l'impôt établie à sa charge pour l'exercice d'imposition 2003. La requérante conteste l'application de l'article 361 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) à des provisions réalisées depuis 1998 jusqu'en 2002 en vue de la constitution d'une pension extra-légale au profit de son gérant.

Le Tribunal constate que l'article 361 du CIR 1992 constitue une dérogation au principe de l'annalité de l'impôt établi par l'article 360, alinéa 1er, du même Code et estime qu'il déroge également à l'article 354, alinéa 1er, du même Code. Il relève que tel qu'il est appliqué par l'administration, l'article 361 du CIR 1992 n'est pas limité aux seuls cas d'évaluations inexactes ou incomplètes et qu'il ne requiert pas la démonstration de la mauvaise foi préalable du contribuable. Il considère encore que cette disposition permet à l'administration de remettre en cause la situation fiscale du contribuable sur plusieurs dizaines d'années. En l'espèce, le Tribunal juge qu'il n'y a aucune intention frauduleuse dans le chef de la requérante. Compte tenu de l'application qui en

est faite dans l'espèce dont il est saisi, le Tribunal s'interroge sur le caractère éventuellement disproportionné de l'article 361 du CIR 1992 et interroge la Cour en conséquence.

III. *En droit*

- A -

A.1. Le Conseil des ministres estime à titre principal que la question préjudicielle est irrecevable, parce qu'elle présente une différence de traitement non pas entre deux catégories de personnes mais bien entre deux catégories d'irrégularités dont peut se rendre coupable un même contribuable assujéti à l'impôt des sociétés. Il considère que le Tribunal de première instance d'Arlon oppose d'un côté toutes les irrégularités permettant à l'administration, sur pied de l'article 354, alinéa 1er, du CIR 1992, d'établir le supplément d'impôts pendant trois ans et de l'autre côté certaines irrégularités commises par un contribuable dans la déclaration de sa base imposable, irrégularités qui s'identifient aux sous-estimations d'actif ou surestimations de passif et qui permettent à l'administration de les considérer comme des bénéfices de la période imposable sur laquelle porte l'examen de la comptabilité qui les aura fait apparaître. Il fait valoir que cette comparaison n'est pas pertinente puisque tout contribuable qui doit tenir une comptabilité pourrait commettre les deux types d'irrégularités et se voir appliquer en même temps l'article 360 et l'article 361 du CIR 1992.

A.2.1. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres considère que la disposition en cause est justifiée. Il précise que l'article 361 du CIR 1992 a pour unique objectif, aux fins de déterminer le délai dans lequel doit avoir lieu l'imposition, de définir à quel exercice doivent être attribués les revenus, et qu'il s'inscrit donc exclusivement dans une dérogation au principe de l'annalité de l'impôt établi par l'article 360 du même Code. La disposition en cause n'a donc pas pour objectif d'offrir un nouveau délai d'investigation ou un nouveau délai d'imposition à l'administration et ne lui permet pas de revoir la situation passée du contribuable. Il ajoute qu'en conséquence, il ne peut être question pour l'administration d'investiguer ou d'imposer au-delà des délais prévus par les articles 333 et 354 du CIR 1992. Il précise enfin que lorsque l'administration est dans les conditions de l'article 361, elle ne s'affranchit nullement des délais prescrits par l'article 354 du CIR 1992.

A.2.2. Le Conseil des ministres expose que la disposition en cause concerne les réserves occultes, c'est-à-dire des bénéfices non distribués, qui n'apparaissent pas dans les comptes annuels ou qui sont comptabilisés à une rubrique autre que le poste « réserves » ou « bénéfice reporté ». Or, en vertu d'un principe général consacré par la jurisprudence de la Cour de cassation, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable. La disposition en cause vise donc à rencontrer les situations où il y a discordance entre, d'une part, la valorisation des éléments de l'actif et du passif, tels qu'ils figurent dans le bilan présenté par le contribuable, et, d'autre part, la valorisation réelle de ces éléments de l'actif et du passif.

Le Conseil des ministres estime que la permanence, dans les comptes du contribuable, des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif exclut que l'on puisse laisser subsister, sur le plan fiscal, ce décalage entre les données telles qu'elles figurent dans le bilan et la réalité, ce bilan étant totalement faussé. Il précise qu'avant l'adoption de la disposition en cause, la jurisprudence de la Cour de cassation empêchait l'administration de rectifier ces situations du seul fait qu'elles résultaient d'un acte occulte posé antérieurement, et il ajoute que les conséquences de cette position se sont révélées intolérables pour le législateur.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 361 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 1992), qui dispose :

« Lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable déterminée fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif visées à l'article 24, alinéa 1er, 4^o, celles-ci sont considérées comme des bénéfices de cette période imposable, même si elles résultent d'écritures comptables se rapportant à des périodes imposables antérieures, sauf si le contribuable établit qu'elles ont été prises en compte pour déterminer les résultats fiscaux de ces dernières périodes ».

L'article 24, alinéa 1er, du CIR 1992 auquel cette disposition renvoie définit les bénéfices des entreprises. Le 4^o de cette disposition inclut parmi ceux-ci les bénéfices qui proviennent « de sous-estimations d'éléments de l'actif ou de surestimations d'éléments du passif, dans la mesure où la sous-estimation ou la surestimation ne correspond pas à un accroissement ou à un amoindrissement, selon le cas, exprimé ou non, ni à des amortissements pris en considération pour l'application de l'impôt ».

B.2. La Cour est interrogée au sujet de la différence de traitement que l'article 361 précité crée entre les contribuables à qui il est appliqué, qui verraient leur situation fiscale remise en cause au-delà des délais d'investigation et d'imposition prévus aux articles 333, alinéa 2, et 354, alinéa 1er, du CIR 1992, et ceux à qui il n'est pas applicable, qui ne risquent pas de voir leur situation fiscale remise en cause au-delà de ces délais.

B.3. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, ni la circonstance que tout contribuable devant tenir une comptabilité pourrait se trouver dans la situation de se voir appliquer la disposition en cause ni le fait que la question peut être comprise comme comparant entre elles différentes catégories d'irrégularités ne privent la comparaison établie par la juridiction *a quo* de sa pertinence.

B.4. En application de l'article 360 du CIR 1992, l'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période

imposable. En vertu de l'article 359 du même Code, l'impôt peut être valablement établi jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition.

L'article 354, alinéa 1er, du CIR 1992 prévoit que, en dérogation à l'article 359 précité, le supplément d'impôt peut être établi durant trois ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû, notamment lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui a été calculé en fonction de la déclaration remise par le contribuable. L'article 333, alinéa 2, du même Code prévoit que l'administration fiscale peut, dans le même délai, procéder aux investigations lui permettant d'établir la situation fiscale du contribuable.

B.5.1. La disposition en cause trouve son origine dans l'article 25bis du Code des impôts sur les revenus 1964, inséré dans ce Code par l'article 3 de la loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus. L'exposé des motifs du projet de loi explique au sujet de cette disposition que le législateur entendait :

« [remédier aux] difficultés actuelles [qui] proviennent de ce que [les sous-estimations de stocks de matières premières, produits et marchandises] ne pourraient pas être imposées, même si elles résultent de manœuvres frauduleuses, lorsqu'elles sont constatées après l'expiration des délais d'imposition des revenus de la ou des périodes imposables au cours de laquelle ou desquelles ces stocks ont été sous-estimés [parce que] suivant la jurisprudence de la Cour de cassation, la plus-value des matières premières, produits ou marchandises subsistant à la fin de la période imposable (c'est-à-dire l'excédent de la valeur objective des stocks à la fin de la période imposable sur la valeur comptable des stocks de début de la même période) constituerait un ' bénéfice provenant des opérations traitées ' (c'est-à-dire un bénéfice visé par la première partie de l'article 21 C.I.R.) et non un ' accroissement des avoirs quelconques affectés à l'exercice de l'activité professionnelle ' (c'est-à-dire un bénéfice visé par la seconde partie du même article), ce qui implique que ce bénéfice est imposable pour la ou les périodes imposables au cours de laquelle ou desquelles il s'est constitué (il existait à l'état latent) et non pour la période imposable au cours de laquelle il a été effectivement réalisé ou exprimé dans la comptabilité de l'entreprise intéressée ou encore constaté par l'administration » (*Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/1, p. 3).

B.5.2. Le législateur a estimé que cette situation était « manifestement intolérable, ne serait-ce qu'en raison des risques qu'elle [faisait] courir au Trésor en matière d'évasion fiscale », et qu'il n'était pas concevable, d'une part, que « les entreprises qui expriment en

comptabilité les plus-values latentes de leurs stocks de matières premières, produits et marchandises doivent comprendre les plus-values ainsi exprimées dans leurs bénéfices imposables » et, d'autre part, que « les entreprises qui sous-estiment délibérément leurs stocks de même nature puissent échapper à l'impôt en raison de la partie du bénéfice ultérieurement réalisé sur ces stocks qui correspond aux sous-estimations que les services de taxation n'auraient pas décelées à temps ». Enfin, il a indiqué qu'il ne serait pas « réaliste d'exiger de l'administration qu'elle s'assure chaque année de la sincérité des inventaires de toutes les entreprises et qu'elle redresse toutes les sous-estimations pour éviter que les bénéfices qui y correspondent n'échappent ultérieurement à toute taxation » (*ibid.*, pp. 3-4).

B.6. L'article 361 du CIR 1992 établit une exception à la règle fiscale de l'annualité de l'impôt énoncée par l'article 360 du même Code en vertu de laquelle les revenus de chaque année sont imposés séparément. Aucune disposition constitutionnelle n'interdit au législateur de prévoir des exceptions à cette règle, qui ne doit pas être confondue avec le principe de l'annualité de l'autorisation de lever l'impôt énoncé par l'article 171 de la Constitution. La Cour doit seulement examiner si la mesure en cause est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination énoncé par les articles 10, 11 et, en matière fiscale, par l'article 172 de la Constitution.

B.7. La différence de traitement dénoncée par la question préjudicielle repose sur le critère de la situation dans laquelle se trouvent les contribuables dont la comptabilité fait apparaître une sous-estimation de l'actif ou une surestimation du passif provenant d'écritures antérieures.

Ce critère est pertinent par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur, qui est d'éviter que ces bénéfices de la société n'échappent à l'impôt en raison de la jurisprudence de la Cour de cassation prévalant au moment de l'adoption de la disposition en cause, qui les considérait comme « devant se rattacher non à l'année où cette sous-estimation [ou cette surestimation] est constatée par l'administration, mais à l'année où elle a été effectuée pour la première fois par l'entreprise » (*Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/7, p. 5).

B.8. Par ailleurs, en prévoyant que, par exception à la règle de l'annualité de l'impôt, les bénéfices constitués par des sous-estimations de l'actif ou des surestimations du passif sont

rattachés à l'année sur laquelle porte le contrôle fiscal qui les a révélés et qu'ils sont en conséquence imposés avec les autres bénéfices recueillis par le contribuable au cours de cette année-là, la disposition en cause n'emporte pas d'effets disproportionnés, même si elle est appliquée en l'absence de fraude.

En effet, elle n'est applicable qu'aux sous-estimations d'éléments de l'actif ou aux surestimations d'éléments du passif provenant soit de manœuvres frauduleuses, soit « du non-respect des règles d'évaluation admissibles du point de vue fiscal, que ce non-respect procède ou non de l'intention d'éluder l'impôt ou d'en énerver l'annualité » (*ibid.*, p. 10), tant qu'elles apparaissent dans le bilan du contribuable, et non aux autres bénéfices ou aux autres éléments du passif qui n'auraient pas été correctement comptabilisés ou déclarés. Elle ne peut en outre être invoquée par l'administration lorsque celle-ci a accepté, en connaissance de cause, les règles ou critères qui ont été utilisés par la société pour procéder aux estimations litigieuses. Enfin, ainsi que le rappelle le Conseil des ministres, cette disposition n'a ni pour objet ni pour effet de déroger aux délais d'investigation et d'imposition impartis à l'administration et elle ne lui permet pas de revoir la situation fiscale passée des contribuables.

B.9. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 361 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 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 constitutionnelle, à l'audience publique du 7 juillet 2011 par le juge J.-P. Snappe, en remplacement du président R. Henneuse, légitimement empêché d'assister au prononcé du présent arrêt.

Le greffier,

Le président f.f.,

P.-Y. Dutilleux

J.-P. Snappe