

Numéro du rôle : 6044
Arrêt n° 127/2015 du 24 septembre 2015

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative aux articles 33 et 171 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables à l'exercice d'imposition 1994, posée par le Tribunal de première instance de Namur, division Namur.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

### I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 11 septembre 2014 en cause de Sylvie Defoin contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 29 septembre 2014, le Tribunal de première instance de Namur, division Namur, a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 33 et 171 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables pour l'exercice fiscal d'imposition 1994, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution,

dès lors que

1) les indemnités de l'espèce ou similaires sont imposées distinctement pour toutes les autres catégories de redevables qui recueillent ces indemnités à savoir notamment :

- les indemnités incluses dans les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles (articles 25, 6°, a), et 171, alinéa 1er, 1°, c), du Code des impôts sur les revenus 1992);

- les indemnités recueillies par les titulaires de professions libérales, charges ou offices, ou qui exercent une occupation lucrative (articles 27, alinéa 2, 4°, a), et 171, alinéa 1er, 1, c) du Code des impôts sur les revenus 1992);

- les indemnités recueillies par les travailleurs (article 31, alinéa 2, 3°, et 171, 5°, a) du Code des impôts sur les revenus 1992);

- les indemnités recueillies par les administrateurs (*Cass.* 19 décembre 1967, deux arrêts, *Pas.* 1968. I.541);

2) sans même distinguer si l'associé a une participation substantielle ou dérisoire dans le capital de la société,

sans que ces discriminations au détriment des seuls associés actifs soient objectivement justifiées ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Sylvie Defoin, assistée et représentée par Me M. Baltus, avocat au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me X. Baus, avocat au barreau de Liège.

Sylvie Defoin a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 10 juin 2015, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs P. Nihoul et E. Derycke, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 24 juin 2015 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 24 juin 2015.

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 de Namur est saisi de la demande, formulée par S. Defoin, reprenant l'instance mue par son père décédé, d'annulation ou de dégrèvement d'une cotisation enrôlée à l'impôt des personnes physiques relative à l'exercice d'imposition 1994. La cotisation litigieuse concerne une indemnité de dédit qui a été versée à J.-M. Defoin par le « Crédit professionnel de la Province de Namur », lorsque cette société a acquis le statut de banque et qu'il a été mis fin à ses fonctions en son sein. Devant le Tribunal, S. Defoin fait valoir que cette indemnité doit être imposée au taux distinct prévu par l'article 171, 5°, a) ou c), du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) et non au taux global. A titre subsidiaire, elle demande que soit posée une question préjudicielle à la Cour.

Le Tribunal estime que J.-M. Defoin était un « associé actif de la Caisse du Crédit professionnel de la Province de Namur, [puisqu'il était] membre du conseil de gérance [et du] conseil d'administration [...] de cette société coopérative » et qu'il avait acquis des parts dans le capital de celle-ci. Il relève que les associés actifs qui détiennent une participation peu importante dans la société et qui perçoivent une indemnité de dédit à l'occasion de la cessation de leur activité professionnelle au sein de cette société sont dans une situation similaire à celle des salariés, commerçants et titulaires d'une profession libérale, ainsi qu'à celle des administrateurs percevant une telle indemnité. Il constate qu'alors que toutes ces catégories sont imposées au taux distinct, ce n'est pas le cas pour les associés actifs. En conséquence, il pose à la Cour la question préjudicielle suggérée par la demanderesse.

## III. *En droit*

- A -

A.1. S. Defoin se réfère aux motifs de la décision de renvoi.

A.2.1. Le Conseil des ministres expose que l'article 171 du CIR 1992, relatif aux impositions distinctes, vise à faire échapper certaines catégories de revenus à la progressivité de l'impôt, dans la mesure où il s'agit de revenus exceptionnels perçus à l'occasion d'un événement particulier qui, par définition, ne présente pas de caractère régulier. Il précise que ce régime est censé être plus avantageux que le taux progressif appliqué dans le cadre de la globalisation des revenus. Il estime que dès lors que ce régime présente le caractère d'une exception, il doit être interprété strictement au regard du but poursuivi par le législateur.

A.2.2. Le Conseil des ministres critique l'extension du régime de l'imposition au taux distinct aux administrateurs de société, extension qui est la conséquence de deux arrêts de la Cour de cassation du 19 décembre 1967 (*Pas.*, 1968, I, p. 541). Il considère que, dès lors que l'application du régime du taux distinct aux indemnités de dédit payées aux administrateurs ne résulte pas du texte de la disposition en cause, mais bien de cette jurisprudence, non réitérée depuis lors, il ne convient pas de reprendre la catégorie des administrateurs dans les catégories à comparer par la Cour.

A.2.3. Le Conseil des ministres rappelle que l'associé actif se définit comme celui qui, ayant investi des fonds dans une société, y exerce une activité effective et stable en vue de faire fructifier le capital qui est en partie le sien. Il estime que la catégorie des associés actifs n'est pas davantage comparable à celles reprises à l'article 171 du CIR 1992 que ne l'est celle des administrateurs de société. Il expose que, tout comme les administrateurs, les associés actifs sont souvent partie prenante dans la décision d'octroi ou non d'une indemnité de dédit taxable à un taux avantageux et qu'il y a donc un risque réel d'abus. Il insiste sur le fait qu'en revanche, aucune des situations pour lesquelles une taxation distincte est prévue par l'article 171 du CIR 1992 n'est en principe susceptible de générer des abus. Il en conclut que la différence de traitement est justifiée par le fait que les associés actifs ne sont pas dans une situation comparable, sur le plan de leurs prérogatives au sein de la société, à celle des personnes mentionnées par l'article 171 du CIR 1992.

A.2.4. Le Conseil des ministres expose que l'abrogation de l'article 33 du CIR 1992, par l'article 6 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3° de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne », manifeste la volonté d'uniformiser les dispositions fiscales relatives aux administrateurs et celles relatives aux associés actifs, en étendant aux seconds le régime d'imposition des premiers.

A.2.5. Le Conseil des ministres fait valoir que dans la mesure où le législateur n'a jamais entendu inclure les indemnités de dédit perçues par les associés actifs parmi celles bénéficiant du régime favorable de l'article 171 du CIR 1992, la circonstance que la participation au capital de la société soit importante ou pas n'est pas pertinente. Il indique que le droit fiscal ne définit nullement ce qu'il y a lieu d'entendre par une participation « substantielle » ou « dérisoire » au capital de la société. Il ajoute que la question de l'influence qu'exerce réellement un associé au sein d'une société peut relever du droit des sociétés, mais pas du droit fiscal.

A.3.1. S. Defoin expose qu'à l'origine, l'impôt sur les revenus ne frappait que les revenus périodiques, ce qui explique que le Code des impôts sur les revenus 1964, qui établit en principe une taxation globale de l'ensemble des revenus, prévoit des taxations distinctes pour tout ce qui ne correspond pas à la notion restrictive originaire du revenu, à savoir les enrichissements ponctuels ou occasionnels. Elle fait valoir que les indemnités de dédit présentent un tel caractère exceptionnel qui justifie l'application à leur égard du taux de taxation distinct.

A.3.2. S. Defoin estime qu'il n'y a pas lieu d'écarter les administrateurs de société de la comparaison présentée par le jugement *a quo* au motif que leur situation résulterait d'une interprétation de la disposition en cause par la Cour de cassation, interprétation qui ne serait pas partagée par le Conseil des ministres.

A.3.3. Elle considère que toute disposition fiscale peut engendrer des abus, abus que l'administration est en droit et en mesure de combattre par divers moyens à sa disposition. Elle relève que le risque d'abus invoqué par le Conseil des ministres, qui consisterait en ce qu'un associé actif limite délibérément ses rémunérations pendant sa carrière pour les percevoir ultérieurement, sous la forme d'indemnités de dédit taxables à un taux inférieur, n'existe pas pour un associé actif titulaire d'une participation dérisoire et en conséquence sans influence dans la nomination des administrateurs ou gérants et donc dans la détermination du montant de son indemnité de dédit. De manière générale, elle fait valoir que le risque de cet abus, qui serait celui d'une simulation, est très marginal. Elle souligne encore qu'il ne ressort ni des travaux préparatoires, ni d'aucun autre document qu'un risque d'abus aurait motivé le législateur à distinguer entre les indemnités de dédit obtenues par les associés actifs et par les autres contribuables.

A.3.4. Enfin, S. Defoin estime qu'à supposer même que la mesure litigieuse serait justifiée par la volonté d'éviter les abus, elle serait disproportionnée dès lors qu'elle prive tous les associés actifs du bénéfice du taux distinct dans le seul but d'éviter les éventuels abus qui pourraient être commis par une minorité de contribuables. Elle ajoute que d'autres moyens pourraient être mis en œuvre pour éviter les abus et cite à cet égard l'article 171, 1<sup>o</sup>, c), du CIR 1992.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur les articles 33 et 171 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tels qu'ils étaient applicables à l'exercice d'imposition 1994.

L'article 33 précité disposait :

« Les rémunérations des associés actifs sont toutes les rétributions qui constituent, pour le bénéficiaire, le produit de l'activité professionnelle exercée en qualité d'associé dans une société de personnes.

Elles comprennent notamment :

1<sup>o</sup> toutes les sommes allouées par une société de personnes, autres que des dividendes ou des remboursements de dépenses propres à la société;

2<sup>o</sup> les avantages, indemnités et rémunérations d'une nature analogue à celles qui sont visées à l'article 31, alinéa 2, 2<sup>o</sup> à 5<sup>o</sup>.

Lorsqu'un associé actif d'une société donne un bien immobilier bâti en location à celle-ci, le loyer et les avantages locatifs sont, par dérogation à l'article 7, considérés comme des rémunérations d'associé actif, dans la mesure où ils excèdent les cinq tiers du revenu cadastral revalorisé en fonction du coefficient visé à l'article 13. De ces rémunérations ne sont pas déduits les frais relatifs au bien immobilier donné en location ».

L'article 31, alinéa 2, 3<sup>o</sup>, du CIR 1992 cite, parmi les rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit de son travail au service d'un employeur, « les indemnités obtenues en raison ou à l'occasion de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail ». En vertu de l'article 33 en cause, les indemnités de dédit versées à un associé actif à l'occasion de la fin de ses activités au sein de la société font donc partie de sa rémunération.

L'article 171 précité disposait :

« Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables :

[...]

5° au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu une activité professionnelle normale :

a) les indemnités dont le montant brut dépasse 25.000 francs, payées contractuellement ou non, ensuite de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail;

[...]

c) les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure visés à l'article 28, alinéa 1er, 2° et 3°, a;

[...] ».

L'article 28, alinéa 1er, 2°, vise les revenus qui sont obtenus ou constatés postérieurement à la cessation et qui proviennent de l'activité professionnelle antérieure. Le même article, alinéa 1er, 3°, a, vise les indemnités de toute nature obtenues postérieurement à la cessation en compensation ou à l'occasion d'un acte quelconque susceptible d'avoir entraîné une réduction de l'activité, des bénéfices ou des profits.

B.2. L'article 171 du CIR 1992 déroge, pour les revenus qu'il énumère, au principe de la globalisation, en vertu duquel le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, soit la somme des revenus nets des catégories énumérées dans l'article 6 du CIR 1992, à savoir les revenus des biens immobiliers, les revenus des capitaux et biens mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers, diminuée des dépenses déductibles mentionnées aux articles 104 à 116 du CIR 1992. L'impôt est calculé sur cette somme selon les règles fixées aux articles 130 et suivants.

L'article 171 du CIR 1992 fixe un mode de calcul particulier de l'impôt et des taux d'imposition spéciaux pour certains revenus, à condition toutefois que le régime de l'addition de tous les revenus imposables, en ce compris ceux qui peuvent être imposés distinctement, ne s'avère pas plus avantageux pour le contribuable.

B.3. Par l'article 23 de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, qui est devenu plus tard l'article 93 du CIR 1964 et l'article 171 du CIR 1992, le législateur a voulu éviter les conséquences sévères que l'application rigoureuse de la progressivité de l'impôt des personnes physiques entraînerait pour les contribuables qui recueillent certains revenus ayant un caractère plutôt exceptionnel. Selon les travaux préparatoires de l'article 23, qui a instauré les impositions distinctes, le législateur a voulu « freiner la progressivité de l'impôt, lorsque le revenu imposable comprend des revenus non périodiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 85; *ibid.*, n° 264/42, p. 126).

B.4. La Cour est invitée à examiner la différence de traitement créée par les dispositions en cause entre les associés actifs de sociétés de personnes qui perçoivent une indemnité par suite de la cessation de leur fonction dans la société et « toutes les autres catégories de redevables » qui recueillent des indemnités semblables et qui bénéficient du taux distinct pour l'imposition de ces indemnités.

Par « toutes les autres catégories de redevables », le juge *a quo* vise notamment les redevables percevant des indemnités incluses dans les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, les titulaires de professions libérales, charges ou offices et les personnes exerçant une occupation lucrative, les travailleurs et les administrateurs. La question préjudicielle précise en outre qu'il pourrait être pertinent de distinguer les situations dans lesquelles l'associé actif a une participation « substantielle » dans le capital de la société des situations dans lesquelles il n'a qu'une participation « dérisoire ».

B.5. Dès lors qu'il ressort du jugement *a quo* que le litige pendant devant le tribunal concerne l'imposition d'une indemnité de dédit versée à un associé actif d'une société de personnes au moment où il a été mis fin à ses fonctions au sein de la société, la Cour compare la situation de cette catégorie de contribuables avec ceux qui perçoivent une indemnité « ensuite de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail » et qui, en application de l'article 171, 5°, a), du CIR 1992, précité, voient cette indemnité imposée à un taux distinct correspondant au taux moyen afférent à l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure pendant laquelle ils ont eu une activité professionnelle normale.

B.6. L'article 171, 5°, a), du CIR 1992 est applicable aux indemnités de dédit versées aux travailleurs salariés lors de la rupture de leur contrat de travail.

Par deux arrêts du 19 décembre 1967, la Cour de cassation a jugé que l'article 35, § 1er, alinéa 2, des lois relatives aux impôts sur les revenus, coordonnées par l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948, qui contenait une disposition semblable à l'article 171, 5°, a), du CIR 1992 en cause, était « nécessairement applicable aux indemnités de dédit payées à des administrateurs de sociétés par actions » (Cass., 19 décembre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 541). Par un arrêt du 16 mars 1990, cette Cour a également décidé que l'article 93 du CIR 1964 précité « est aussi applicable à l'indemnité payée, contractuellement ou non, par une société par actions à un de ses administrateurs, ensuite de cessation du travail rémunéré effectué réellement par ce dernier au sein de la société dans le cadre d'une fonction réelle et permanente, en vertu d'une mission ou d'un contrat » (Cass., 16 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, n° 430). En revanche, par un arrêt du 12 octobre 1989, la même Cour avait considéré qu'en refusant d'appliquer l'article 93, § 1er, 3°, a), du CIR 1964 à une indemnité de dédit versée à un associé actif d'une société de personnes à responsabilité limitée qui était considéré comme un indépendant, de sorte qu'il ne travaillait pas dans les liens d'un contrat de travail, la cour d'appel avait légalement motivé sa décision (Cass., 12 octobre 1989, *Pas.*, 1990, I, n° 91).

B.7. Le juge *a quo* interprète la disposition en cause, conformément aux arrêts de la Cour de cassation précités, comme étant applicable aux indemnités de dédit versées aux administrateurs de sociétés de capitaux, mais non aux indemnités semblables versées aux associés actifs de sociétés de personnes. La Cour examine la différence de traitement mentionnée dans la question préjudicielle dans cette interprétation de la disposition et compare dès lors la situation des travailleurs salariés et des administrateurs de sociétés bénéficiant d'une indemnité ensuite de la cessation de leurs fonctions, d'une part, et celle des associés actifs de sociétés de personnes bénéficiant de la même indemnité, d'autre part.

B.8. Ainsi qu'il apparaît de l'objectif poursuivi par l'article 171 du CIR 1992 rappelé en B.3, les indemnités de dédit versées, contractuellement ou non, à un contribuable en raison de la cessation du travail ou de la rupture d'un contrat de travail échappent à la globalisation et sont imposées à un taux distinct parce qu'elles constituent des revenus non périodiques et qu'elles ont un caractère exceptionnel. Par cette mesure, le législateur évitait de désavantager les personnes recueillant en une fois une somme qui aurait dû, s'il n'avait pas été mis fin à leur travail, être perçue sur plusieurs exercices fiscaux.

B.9. Les indemnités de dédit recueillies par un associé actif d'une société de personnes, en compensation de la fin de son activité au sein de la société, sont, comme les indemnités de dédit recueillies par les salariés et celles qui sont versées aux administrateurs de société dans les mêmes circonstances, non périodiques et exceptionnelles. Il n'est dès lors pas justifié de leur appliquer un traitement fiscal différent.

Par ailleurs, il n'apparaît pas en quoi l'objectif de ne pas désavantager le contribuable recueillant ces indemnités au cours d'un seul exercice fiscal ne devrait pas être poursuivi à l'égard des associés actifs de sociétés de personnes, alors qu'il l'est en ce qui concerne les salariés ou les administrateurs de sociétés.

B.10. Le Conseil des ministres estime que la possibilité qu'elle donne lieu à des abus s'oppose à l'application de l'article 171, 5°, a), du CIR 1992 aussi bien aux administrateurs de sociétés qu'aux associés actifs de sociétés de personnes. Il évoque la circonstance que ces catégories de personnes ont un pouvoir de décision dans la société, contrairement aux salariés travaillant sous contrat de travail et donc dans un lien de subordination, sans toutefois indiquer précisément en quoi cette circonstance pourrait mener à des abus.

Un risque d'abus, non autrement spécifié, ne saurait justifier qu'une catégorie de contribuables se voie refuser le bénéfice d'une disposition visant à corriger les conséquences inévitables de la globalisation des revenus en vue du calcul de l'impôt lorsque celle-ci s'applique à des sommes recueillies de manière exceptionnelle et non périodique, alors que les autres catégories de contribuables se trouvant dans une situation semblable en bénéficient.

B.11. Dans l'interprétation selon laquelle il ne s'applique pas aux indemnités de dédit recueillies par un associé actif lorsque la société met fin à son activité au sein de cette société, l'article 171, 5°, a), n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.12. La Cour observe toutefois que l'article 171, 5°, a), est susceptible de recevoir une autre interprétation. En effet, en visant les indemnités payées « ensuite de la cessation de travail ou de la rupture d'un contrat de travail », cette disposition ne limite pas son champ d'application aux indemnités recueillies par les salariés liés par un contrat de travail, mais vise également les indemnités versées en contrepartie de la cessation d'autres situations de travail rémunéré. Rien, dans les travaux préparatoires de la disposition, n'indique que le législateur a eu l'intention de limiter cette mesure aux seuls travailleurs liés par un contrat de travail.

Ainsi interprétée, cette disposition ne crée pas la différence de traitement en cause dans la question préjudicielle.

B.13. Dans l'interprétation selon laquelle il s'applique aux indemnités de dédit recueillies par un associé actif lorsque la société met fin à son activité au sein de cette société, l'article 171, 5°, a), est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprété comme n'étant pas applicable aux indemnités de dédit recueillies par un associé actif lorsque la société met fin à son activité en son sein, l'article 171, 5°, a), du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 1994, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

- Interprétée comme étant applicable aux indemnités de dédit recueillies par un associé actif lorsque la société met fin à son activité en son sein, la même disposition ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 24 septembre 2015.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels