Numéro du rôle : 7196
Arrêt n° 76/2020 du 28 mai 2020

ARRÊT

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 41 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul, J. Moerman et Y. Kherbache, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 28 mai 2019, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 5 juin 2019, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« Le principe d'égalité, tel qu'il est garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution, est-il violé si l'article 41 du CIR 1992 est interprété en ce sens qu'un commerçant personne physique qui tient une comptabilité simplifiée n'est pas imposé sur la plus-value portant sur des terrains qu'il utilise à des fins professionnelles, mais sur lesquels il n'a pas comptabilisé de réduction de valeur, alors qu'un contribuable qui tient une comptabilité en partie double est imposé sur cette plus-value parce qu'il doit inscrire ce terrain à l'actif du bilan, même s'il n'a pas comptabilisé de réduction de valeur sur ces terrains ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Danny Bogaerts, assisté et représenté par Me C. Schildermans, avocat au barreau du Limbourg;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me A. Dumez, avocat au barreau d'Anvers.

Danny Bogaerts a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 18 mars 2020, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J. Moerman et J.-P. Moerman, 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 22 avril 2020 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 22 avril 2020.

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*

La partie demanderesse devant le juge *a quo* conteste les cotisations à l'impôt des personnes physiques établies à son égard pour les exercices d'imposition 2011 et 2012, et en particulier l'impôt, contenu dans ces cotisations, sur la plus-value réalisée sur une parcelle de terrain, par la vente de la parcelle et des bâtiments érigés sur celle-ci.

Le juge *a quo* constate, premièrement, qu'au moment de la vente de la parcelle, la partie demanderesse, en tant qu'entrepreneur, était imposable sur les bénéfices réalisés, deuxièmement, qu'elle remplissait les conditions pour tenir une comptabilité simplifiée et, troisièmement, qu'au moins une partie du bien immobilier sur lequel la plus-value a été réalisée était affectée à l'exercice de son activité professionnelle. Le juge *a quo* constate également que, puisque la partie demanderesse n'était pas obligée de tenir une comptabilité en partie double, le bien immobilier ne devait pas être comptabilisé parmi les éléments de l'actif lors de l'acquisition, de sorte que l'article 41, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) ne peut être appliqué. Selon cette

disposition, les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de l'activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle. Le juge *a quo* examine ensuite si l'immeuble peut être considéré comme un élément de l'actif au sens de l'article 41, 2°, du CIR 1992, aux termes duquel les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle. Dans ce cadre, il est constaté que la Cour de cassation, par un arrêt du 21 juin 2018, a jugé qu'une plus-value réalisée par les personnes qui tiennent une comptabilité simplifiée n'est imposable que dans la mesure où il est satisfait aux critères de l'article 41, 2°, du CIR 1992. Le juge *a quo* déduit de cet arrêt que la plus-value réalisée sur un terrain par un contribuable qui tient une comptabilité simplifiée n'est pas imposable lorsqu'il n'a pas été comptabilisé de réduction de valeur sur ce terrain.

Il estime que naît ainsi une différence de traitement entre les contribuables, selon qu'ils tiennent une comptabilité en partie double ou une comptabilité simplifiée, et il considère qu'il y a lieu de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Le Conseil des ministres estime que la disposition en cause, dans l'interprétation soumise à la Cour, n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, parce que la différence de traitement soulevée dans la question préjudicielle n'est pas raisonnablement justifiée. Il estime toutefois que la disposition en cause peut recevoir une autre interprétation, selon laquelle les articles précités de la Constitution ne sont pas violés.

A.2.1. Le Conseil des ministres expose que l'interprétation de la disposition en cause soumise à la Cour par le juge *a quo* est fondée sur un arrêt de la Cour de cassation du 21 juin 2018 par lequel celle-ci a jugé qu'une plus-value réalisée sur un terrain par une personne qui tient une comptabilité simplifiée n'est imposable que dans la mesure où il est satisfait aux critères de l'article 41, 2°, du CIR 1992. Cette jurisprudence a pour effet qu'en ce qui concerne le calcul de la plus-value, une ventilation doit être faite entre, d'une part, le terrain et, d'autre part, la construction. Eu égard également au fait qu'il est généralement admis que les critères contenus dans l'article 41 du CIR 1992 sont limitatifs, cette jurisprudence conduit, selon le Conseil des ministres, à une différence de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée, dès lors que l'impôt sur la plus-value, dans l'interprétation précitée, dépend exclusivement de la manière dont un terrain a été traité sur le plan comptable. Lorsque l'intéressé tient une comptabilité simplifiée, si aucune réduction de valeur n'a été admise sur un terrain, il ne peut être fait application de l'article 41 du CIR 1992 et la plus-value réalisée sur ce terrain n'est donc pas imposable, pas même lorsque, comme c'est le cas dans l'affaire pendante devant le juge *a quo*, le terrain est clairement affecté à l'exercice de l'activité professionnelle. Lorsqu'une personne tient une comptabilité en partie double, l'administration fiscale peut en revanche appliquer l'article 41, 1°, du CIR 1992, aux termes duquel les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de l'activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime que le caractère limitatif des critères contenus dans l'article 41 du CIR 1992 n'est certes pas établi expressément dans la loi, mais qu'il découle de la volonté du législateur de faire la clarté et de remédier à l'insécurité fiscale. Il estime toutefois que le législateur n'a pas eu l'intention d'exclure du champ d'application de l'article 24 du CIR 1992 la plus-value réalisée sur un terrain lorsqu'il s'agit d'une plus-value réalisée par une personne qui tient une comptabilité simplifiée et qui n'a pas comptabilisé de réductions de valeur. Selon lui, le caractère limitatif des critères ne peut donc être admis que si l'intention du législateur est respectée. Il souligne que, dans l'interprétation mentionnée dans la question préjudicielle, la personne qui tient une

comptabilité simplifiée peut déduire fiscalement les frais professionnels propres au terrain, mais n'est pas imposable sur la plus-value réalisée sur le terrain, lorsqu'aucune réduction de valeur n'a été admise.

A.3.1. Le Conseil des ministres estime que la disposition en cause peut également recevoir une autre interprétation, telle que celle qui a été donnée par le procureur général près la Cour de cassation dans ses conclusions relatives à l'arrêt précité du 21 juin 2018. Dans cette interprétation, lorsque la vente porte sur un immeuble bâti, la plus-value doit être calculée sur l'ensemble de l'actif, c'est-à-dire sur le terrain et sur les bâtiments, que des réductions de valeur sur le terrain aient été admises ou non, en cas d'application d'une comptabilité simplifiée. Selon le Conseil des ministres, cette interprétation trouve appui dans la manière dont la fiscalité relative aux immeubles est conçue dans le CIR 1992, lequel se base sur un revenu cadastral attribué à des biens immobiliers bâtis ou non bâtis (article 471 du CIR 1992). Selon lui, on emploie, en matière fiscale, une notion de plus-value qui est conforme au principe de droit réel d'accession, mais qui diffère de la notion de plus-value employée en droit comptable : si, en droit comptable, le terrain et les bâtiments sont considérés comme des éléments de l'actif distincts, tel n'est pas le cas en droit fiscal.

A.3.2. Le Conseil des ministres conteste l'appréciation du juge *a quo* selon laquelle l'interprétation précitée donnée à la disposition en cause est contraire au principe de légalité en matière fiscale. En effet, il résulte des articles 23, 24, 27, 28, alinéa 1er, 1^o, 41, 43 et 171, 4^o, a), du CIR 1992 que toutes les plus-values réalisées sur les éléments de l'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle sont imposables comme revenus et que les éléments de l'actif ou des parties de ceux-ci pour lesquels des amortissements ou des réductions de valeur ont été admis fiscalement sont considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle.

A.4. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que la disposition en cause, dans l'interprétation soumise à la Cour, est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Selon elle, cette disposition ne fait pas naître une différence de traitement, dès lors qu'il convient de répondre de la même manière pour tous les contribuables à la question de savoir si un élément de l'actif a fait l'objet d'amortissements ou non. Étant donné qu'un impôt ne peut être établi que par la loi, il ne peut être admis sur la base d'une interprétation conforme à la Constitution qu'un élément de l'actif qui ne peut pas faire l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur relève du champ d'application de l'article 41, 2^o, du CIR 1992.

En outre, les catégories de contribuables visées dans la question préjudicielle ne se trouvent pas dans des situations comparables, dès lors que les contribuables qui tiennent une comptabilité en partie double peuvent déduire du résultat comptable les plus-values réalisées sur des terrains, alors que les contribuables qui tiennent une comptabilité simplifiée n'ont pas cette possibilité.

A.5.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* fait valoir que les amortissements et réductions de valeur sont des actes juridiques distincts, tant en droit comptable qu'en droit fiscal. Elle renvoie, dans ce cadre, à l'arrêt royal du 30 janvier 2001 « portant exécution du Code des sociétés », remplacé dans l'intervalle par l'arrêt royal du 29 avril 2019 « portant exécution du Code des sociétés et des associations ». Elle expose à cet égard que les réductions de valeur donnent en principe lieu à un avantage fiscal (article 48 du CIR 1992), qui ne vaut toutefois pas pour le contribuable qui tient une comptabilité simplifiée. Elle estime qu'en adoptant la disposition en cause, le législateur a choisi d'imposer les plus-values lorsqu'il s'agit d'éléments de l'actif dont le contribuable concerné aurait pu au préalable récupérer fiscalement certains montants, soit sous la forme d'un amortissement, soit sous la forme d'une exonération pour les réductions de valeur. Elle en déduit que les plus-values sont imposées lorsque le contribuable a prétendu ou aurait pu prétendre à un avantage fiscal, et que la disposition en cause ne fait donc pas naître une différence de traitement discriminatoire.

A.5.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* souligne que n'est pas imposable toute plus-value sur les éléments de l'actif professionnel pour lesquels des amortissements ont été comptabilisés ou pour lesquels des réductions de valeur pourraient être prises en compte. Par exemple, les contribuables qui perçoivent des rémunérations ne sont en principe pas imposés sur les plus-values, même s'ils ont comptabilisé des amortissements sur les éléments de l'actif utilisés dans le cadre de l'exercice d'une activité professionnelle. Les contribuables qui perçoivent des bénéfices ou des profits ne sont imposés sur les plus-values que lorsque celles-ci portent sur des éléments de l'actif qu'ils qualifient « d'éléments de l'actif utilisés à des fins professionnelles »,

soit en comptabilisant des amortissements, soit en comptabilisant ces biens comme des éléments de l'actif qui, le cas échéant, peuvent entrer en considération pour des réductions de valeur. Les plus-values réalisées sur les éléments de l'actif utilisés à des fins professionnelles ne sont pas toujours imposables non plus pour les personnes qui mettent fin à leurs activités professionnelles. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime dès lors qu'il conviendrait plutôt de répondre à la question de savoir s'il est discriminatoire que certains contribuables soient imposés sur les plus-values réalisées, alors que d'autres catégories de contribuables ne sont pas imposées sur les plus-values réalisées. Elle estime toutefois que cette question appelle une réponse négative parce que les plus-values ne sont imposables que lorsque le contribuable a prétendu ou aurait pu prétendre à un avantage fiscal.

A.6. La partie demanderesse devant le juge *a quo* fait valoir que, même à supposer qu'il puisse exister une différence de traitement, cette différence ne découlerait pas de la disposition en cause, mais de l'article 5 de la loi du 17 juillet 1975 « relative à la comptabilité des entreprises », aux termes duquel les commerçants personnes physiques, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas, au cours du dernier exercice, le montant de 500 000 euros, peuvent tenir une comptabilité simplifiée. Elle estime qu'il est raisonnablement justifié que les personnes physiques soient traitées autrement que les sociétés, lesquelles doivent en principe tenir une comptabilité en partie double. Selon elle, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite se trouvent dans une situation différente de celle dans laquelle se trouvent les autres sociétés, puisqu'elle n'ont pas la pleine personnalité juridique. Les associés légalement responsables des deux premières catégories de sociétés sont en effet réputés être des commerçants. La différence de traitement que l'article 5, précité, de la loi du 17 juillet 1975 fait naître entre les commerçants et les marchands, en fonction du chiffre d'affaires du dernier exercice, est aussi raisonnablement justifiée, dès lors que les personnes qui génèrent un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 euros se trouvent dans une meilleure situation financière pour tenir une comptabilité en partie double avec l'aide d'experts.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 41 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui dispose :

« Pour l'application des articles 24, alinéa 1er, 2°, 27, alinéa 2, 3° et 28, sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle :

1° les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif;

2° les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeurs sont admis fiscalement;

3° les immobilisations incorporelles constituées pendant l'exercice de l'activité professionnelle et qui figurent ou non parmi les éléments de l'actif ».

B.2. Il est demandé à la Cour si l'article 41, 1° et 2°, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle un commerçant personne physique qui tient une comptabilité simplifiée n'est pas imposable sur la plus-value portant sur des terrains qu'il utilise à des fins professionnelles et sur lesquels il n'a pas comptabilisé de

réduction de valeur, alors qu'un contribuable qui tient une comptabilité en partie double est imposable sur cette plus-value parce qu'il doit inscrire ces terrains à l'actif du bilan, même s'il n'a pas comptabilisé de réduction de valeur sur ceux-ci.

B.3. Selon l'article 23 du CIR 1992, les revenus professionnels sont des revenus imposables. Les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature, et comprennent notamment les bénéfices (article 23, § 1er, 1°, du CIR 1992).

Selon l'article 24, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992, les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent notamment de « tout accroissement de la valeur des éléments d'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels ».

L'article 41 du CIR 1992 – la disposition en cause – définit les éléments de l'actif qui doivent être considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle.

Selon l'article 43 du CIR 1992, la plus-value réalisée est égale à la différence positive entre, d'une part, l'indemnité perçue ou la valeur de réalisation du bien diminuée des frais de réalisation et, d'autre part, sa valeur d'acquisition ou d'investissement diminuée des réductions de valeur et amortissements admis antérieurement.

B.4.1. La disposition en cause trouve son origine dans l'article 32*quinquies*, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il a été inséré par l'article 258 de la loi du 22 décembre 1989 « portant des dispositions fiscales ».

Les travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1989 mentionnent :

« Le principe existant selon lequel les plus-values constituent des revenus imposables est complété par une définition de celles-ci; cette définition ressortait jusqu'à présent de l'interprétation administrative; elle est désormais clairement inscrite dans la loi » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806/3, p. 65).

B.4.2. Il apparaît que, par la disposition en cause, le législateur a entendu, dans le cadre des revenus imposables qui proviennent d'accroissements de valeur, fixer des critères sur la base desquels les éléments de l'actif qui doivent être considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle peuvent être déterminés, critères qui sont notamment importants lorsqu'un bien immobilier est utilisé en partie à des fins privées et en partie à des fins professionnelles.

B.4.3. Il ressort de la décision de renvoi que le juge *a quo* part de l'hypothèse que les critères contenus dans l'article 41 du CIR 1992 ont un caractère exhaustif. La Cour répond à la question préjudicielle dans cette interprétation.

B.5. En ce qui concerne les immobilisations, le législateur a prévu deux critères sur la base desquels il peut être déterminé si ces éléments de l'actif doivent être considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle. Le premier critère est contenu dans l'article 41, 1°, du CIR 1992 et porte sur la comptabilisation des éléments de l'actif acquis ou constitués dans le cadre de cette activité. Le second critère est contenu dans l'article 41, 2°, du CIR 1992 et concerne l'admission d'amortissements ou de réductions de valeur portant sur des immobilisations ou sur une partie de celles-ci.

B.6.1. Selon l'article 5 de la loi du 17 juillet 1975 « relative à la comptabilité des entreprises », tel qu'il était applicable à l'époque des faits sur lesquels le juge *a quo* doit se prononcer, abrogé dans l'intervalle par la loi du 17 juillet 2013 « portant insertion du Livre III ' Liberté d'établissement, de prestation de service et obligations générales des entreprises ', dans le Code de droit économique et portant insertion des définitions propres au livre III et des dispositions d'application de la loi propres au livre III dans les livres I et XV du Code de droit économique », les commerçants personnes physiques dont le chiffre d'affaires du dernier exercice comptable, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, n'excède pas un montant fixé par le Roi, ne doivent pas tenir leur comptabilité selon les prescriptions des articles 3 et 4 de cette loi, qui portent sur la comptabilité en partie double, à condition de tenir sans retard, de

manière fidèle et complète et par ordre de dates au moins trois journaux (la comptabilité dite simplifiée).

B.6.2. Contrairement aux personnes qui tiennent une comptabilité en partie double, les commerçants personnes physiques qui tiennent une comptabilité simplifiée conformément à la législation applicable ne doivent pas comptabiliser parmi les éléments de l'actif les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de l'activité professionnelle.

B.7.1. Vu que les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre d'une activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif doivent, en vertu de l'article 41, 1°, du CIR 1992, être considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle, le contribuable qui tient une comptabilité en partie double est imposable sur la plus-value réalisée sur une parcelle de terrain, même s'il n'a pas comptabilisé de réduction de valeur sur ce terrain.

B.7.2. Étant donné que les contribuables qui tiennent une comptabilité simplifiée ne doivent pas comptabiliser parmi les éléments de l'actif les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de l'activité professionnelle, cet actif ne peut, en vertu de l'article 41, 1°, du CIR 1992, être considéré comme affecté à l'exercice de l'activité professionnelle. En revanche, cet actif peut, en vertu de l'article 41, 2°, du CIR 1992, être considéré comme affecté à l'exercice de l'activité professionnelle, si ce n'est que cette qualification requiert qu'il s'agisse d'immobilisations ou d'une partie de celles-ci pour lesquelles des amortissements ou des réductions de valeur ont été admis fiscalement.

B.7.3. Selon l'article 45 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 « portant exécution du code des sociétés », abrogé dans l'intervalle par l'arrêté royal du 29 avril 2019 « portant exécution du Code des sociétés et des associations », qui prévoit une disposition analogue, les amortissements portent sur des immobilisations dont l'utilisation est limitée dans le temps, alors que les réductions de valeur portent sur des immobilisations dont l'utilisation est illimitée dans le temps. Eu égard à l'utilisation limitée dans le temps, les bâtiments peuvent faire l'objet d'amortissements. En raison de leur utilisation illimitée dans le temps, les terrains peuvent faire l'objet de réductions de valeur.

B.8.1. Par un arrêt du 21 juin 2018, la Cour de cassation a jugé :

« 2. Lorsqu'un contribuable tient une comptabilité simplifiée, dans le cadre de laquelle il n'applique que des amortissements et ne procède à aucune réduction de valeur, il y a lieu de considérer que le terrain, qui peut faire l'objet d'une réduction de valeur mais pas d'un amortissement, n'est pas un élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité professionnelle. La plus-value imposable ne peut dès lors être déterminée qu'en ventilant le prix de vente entre le terrain et le bâtiment.

3. Les juges d'appel qui décident que le terrain et le bâtiment forment un tout indissociable et que c'est la plus-value réalisée sur l'ensemble de cet actif qui est soumise à l'impôt, que le fait que les amortissements aient été calculés sur une partie du bâtiment n'empêche pas qu'il s'agisse d'amortissements sur l'ensemble du bien immobilier, et qui déterminent ensuite la plus-value fiscale de la partie professionnelle en multipliant la plus-value du terrain et du bâtiment par la valeur d'acquisition de la partie professionnelle du bâtiment divisée par la valeur d'acquisition de l'ensemble du bâtiment, et qui rejettent ainsi le point de vue des demandeurs selon lequel seule la plus-value sur les immobilisations ou les parties de celles-ci ayant effectivement fait l'objet d'un amortissement ou d'une réduction de valeur est imposable, ce qui n'est pas le cas de la plus-value sur le terrain, ne justifient pas leur décision en droit » (Cass., 21 juin 2018, F.16.0028.N).

B.8.2. L'arrêt de la Cour de cassation précité a pour effet que, lorsqu'un contribuable qui tient une comptabilité simplifiée, n'appliquant que des amortissements et non des réductions de valeur, réalise une plus-value par suite de la vente d'une parcelle de terrain et d'un bâtiment érigé sur celle-ci, cette plus-value ne peut être considérée comme un revenu imposable que dans la mesure où elle concerne le bâtiment. La plus-value réalisée sur le terrain ne peut donc, du fait de la non-admission de réductions de valeur sur ce terrain, être considérée comme un revenu imposable.

B.9. Il résulte de ce qui précède que la disposition en cause fait naître une différence de traitement entre les contribuables, selon qu'ils tiennent une comptabilité simplifiée ou une comptabilité en partie double, en ce qui concerne l'impôt sur la plus-value portant sur des terrains qui, indépendamment de leur qualification en droit fiscal, sont affectés, dans les faits, à l'exercice de l'activité professionnelle, et qui n'ont pas fait l'objet de réductions de valeur.

B.10. Contrairement à ce que fait valoir la partie demanderesse devant le juge *a quo*, les deux catégories de contribuables se trouvent, eu égard à la mesure en cause, dans des situations suffisamment comparables. Les deux catégories de contribuables ont en effet réalisé une

plus-value sur des terrains que ceux-ci affectent, dans les faits, à l'exercice de l'activité professionnelle.

B.11. La différence de traitement mentionnée en B.9 repose sur un critère objectif, plus précisément sur la nature de la comptabilité que tiennent les contribuables concernés conformément aux règles légales en vigueur en la matière.

B.12. Lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine la base imposable et les redevables des impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou sont manifestement déraisonnables.

B.13.1. Comme il est dit en B.4.2, par la disposition en cause, le législateur a entendu, dans le cadre des revenus imposables qui proviennent d'accroissements de valeur, fixer des critères sur la base desquels les éléments de l'actif qui doivent être considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle peuvent être déterminés.

Cet objectif tient à pallier l'insécurité juridique qui s'était installée avant l'intervention du législateur quant à la question de savoir quels éléments de l'actif peuvent être considérés comme investis dans une entreprise. Par un arrêt du 13 décembre 1956, la Cour de cassation avait défini les éléments de l'actif investis dans une entreprise comme étant ceux qui sont à la fois affectés à des fins professionnelles et soumis à tous les risques de l'entreprise par le fait de leur propriétaire ou de son consentement (Cass., 13 décembre 1956, *Pas.*, 1957, p. 388). L'interprétation à donner au critère, contenu dans cette définition, des éléments de l'actif soumis aux risques de l'entreprise divisait la doctrine, les uns interprétant ce critère sur la base de la mesure dans laquelle le bien était intégré dans l'entreprise, les autres estimant qu'il fallait toujours qu'il y ait un élément intentionnel de la part du contribuable, en particulier l'intention de comptabiliser dans le résultat de son entreprise toutes les fluctuations de la valeur de l'actif.

B.13.2. Lorsqu'il a adopté l'article 32*quinquies*, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964, mentionné en B.4.1, et également lorsqu'il a adopté la disposition en cause, le législateur a suivi le second courant doctrinal. En effet, les immobilisations ne sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle que lorsque, par le fait du contribuable même, elles sont comptabilisées parmi les éléments de l'actif ou qu'elles ont fait l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur.

B.14.1. Eu égard aux objectifs poursuivis par le législateur, il n'est pas manifestement déraisonnable qu'un commerçant personne physique qui tient une comptabilité simplifiée ne soit pas imposable sur la plus-value portant sur des terrains qu'il affecte à l'exercice de son activité professionnelle, lorsqu'aucune réduction de valeur n'a été admise sur ces terrains. Du fait de la non-admission de réductions de valeur sur ces terrains, il convient en effet de partir du principe que le contribuable n'a pas eu l'intention de comptabiliser dans le résultat d'exploitation les fluctuations de la valeur des terrains. S'il fallait partir de l'hypothèse qu'un bâtiment et le terrain sur lequel ce bâtiment est érigé constituent un ensemble et que la plus-value portant sur cet ensemble est imposable lorsque le contribuable a appliqué des amortissements sur le bâtiment, mais n'a pas appliqué de réductions de valeur sur les terrains, l'article 41, 2°, du CIR 1992 ferait naître une différence de traitement injustifiée entre les contribuables qui tiennent une comptabilité simplifiée, selon qu'ils réalisent une plus-value sur un bien immobilier non bâti ou sur un bien immobilier bâti, qu'ils affectent, partiellement ou non, à l'exercice de leurs activités professionnelles. En effet, la plus-value réalisée sur le terrain serait imposable lorsqu'il s'agit d'un bien immobilier bâti, alors qu'elle ne le serait pas lorsqu'il s'agit d'un bien immobilier non bâti.

B.14.2. Pour un contribuable qui tient une comptabilité en partie double et qui décide de comptabiliser des immobilisations parmi les éléments de l'actif, il convient de partir de l'hypothèse que celui-ci a effectivement eu l'intention de comptabiliser les fluctuations de la valeur des terrains dans le résultat d'exploitation.

B.15. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 41, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 28 mai 2020.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen