



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 13/2026
du 22 janvier 2026
Numéro du rôle : 8441**

En cause : les questions préjudiciales relatives à l'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 « portant réforme de l'impôt des sociétés », posées par le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Luc Lavrysen, et des juges Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt et Katrin Jadin, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des questions préjudiciales et procédure

Par jugement du 26 février 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 mars 2025, le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles a posé les questions préjudiciales suivantes :

« - L'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec le droit de propriété, garanti par les articles 16 et 17 de la Constitution et par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que, lorsqu'il énonce que toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 26 juillet 2017, reste sans effet pour l'application des dispositions du présent chapitre, il traite de manière distincte les contribuables soumis à l'impôt des sociétés clôturant leur exercice comptable le 31 décembre, suivant que cette date de clôture ressort de dispositions statutaires adoptées avant le 26 juillet 2017 ou à partir du 26 juillet 2017, les soumettant à des règles différentes entre autres en ce qui concerne la diminution progressive du taux de l'impôt des sociétés et en ce qui concerne la révision du calcul de la déduction pour capital à risque, et en ce qu'il traite de manière identique les contribuables concernés par cette disposition légale, qu'ils aient apporté des modifications à la date de clôture de leur exercice

comptable de manière artificielle, dans le but de bénéficier d'un avantage fiscal, ou qu'ils l'aient fait pour d'autres motifs, étrangers à un tel avantage fiscal, sans que soit réservée aux contribuables la possibilité d'apporter la preuve de tels motifs ou de l'absence d'avantage fiscal ?

- L'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, viole-t-il l'articles 170 de la Constitution, lu en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec le droit de propriété, garanti par les articles 16 et 17 de la Constitution et par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que, lorsqu'il énonce que toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 26 juillet 2017, reste sans effet pour l'application des dispositions du présent chapitre, il omettrait de définir d'une manière suffisamment précise des éléments essentiels de l'impôt ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SRL « Docteur Pierre Kleynen », représentée par son administrateur Pierre Kleynen;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Valérie Poisson, avocate au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 22 octobre 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Thierry Giet et Sabine de Bethune, 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 à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, 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 14 février 2012, la société à responsabilité limitée « Docteur Pierre Kleynen » est constituée en tant que société de médecin. Au départ, son exercice comptable débutait le 1er décembre de chaque année et se clôturait le 30 novembre de l'année suivante.

Le 27 novembre 2017, l'assemblée générale de la société précitée décide de faire coïncider son exercice comptable avec l'année civile.

Le 29 décembre 2017, la loi du 25 décembre 2017 « portant réforme de l'impôt des sociétés » (ci-après : la loi du 25 décembre 2017) est publiée au *Moniteur belge*. Cette loi a notamment pour objet de réduire le taux de l'impôt des sociétés.

L'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 prévoit que « toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 26 juillet 2017, reste sans effet pour l'application des dispositions du [chapitre premier de la loi] ».

Dans le cadre de la procédure administrative relative à l'exercice d'imposition 2019, l'administration fiscale invite la société « Docteur Pierre Kleynen » à lui fournir une comptabilité distincte pour la période s'étendant du 1er janvier 2018 au 30 novembre 2018 et pour la période du 1er décembre 2018 au 31 décembre 2018, afin d'enrôler la cotisation supplémentaire à l'impôt des sociétés.

L'administration fiscale considère que la modification de la date de clôture des comptes est sans effet en ce qui concerne l'application du chapitre 1er de la loi du 25 décembre 2017.

Le 17 novembre 2021, l'administration fiscale envoie à la société précitée un avis de rectification qui soumet au taux de 33 % les revenus perçus durant la période du 1er janvier 2018 au 30 novembre 2018 et au taux de 29 % les revenus perçus durant la période du 1er décembre 2018 au 31 décembre 2018.

Le 14 décembre 2021, la société « Docteur Pierre Kleynen » répond à l'avis de rectification.

Le 21 décembre 2021, l'agent taxateur lui notifie une décision de taxation dans laquelle il maintient sa position.

Le 7 mars 2022, la société précitée introduit une réclamation devant l'administration fiscale.

En l'absence d'une décision administrative, la société précitée dépose une requête contradictoire devant le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles.

Dans le cadre de sa requête, la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* invite cette dernière à poser une question préjudicielle à la Cour.

La juridiction *a quo* pose à la Cour les deux questions préjudiciales reproduites plus haut.

III. En droit

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1.1. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* fait valoir que la disposition en cause présume qu'est abusive toute modification de la date de clôture des comptes opérée pendant plus de trois ans à partir du 26 juillet 2017, que cette modification soit artificielle ou non. Il s'ensuit que la disposition en cause, sans justification raisonnable, traite de la même manière des situations essentiellement différentes. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* affirme que la modification de date de clôture ne lui confère pas d'avantage par rapport à l'ensemble des sociétés dont la date de clôture est fixée au 31 décembre de chaque année.

En outre, la disposition en cause constitue une présomption irréfragable d'abus, ce qui, à l'estime de la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, est constitutionnel, comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 138/2022 du 27 octobre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.138, B.25) relatif à la taxe sur les comptes-titres.

A.1.2. De surcroît, la disposition en cause, dès lors qu'elle s'applique aux modifications de la date de clôture des comptes décidées à partir du 26 juillet 2017, est rétroactive, ce qui, selon la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, a également été jugé constitutionnel par l'arrêt n° 138/2022 précité (B.31.5).

A.1.3. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* soutient également que la disposition en cause produit des effets disproportionnés, dès lors que son application n'a pas été balisée par le législateur, que l'administration a dû adopter une circulaire explicative de 50 pages et que les sociétés concernées ont dû diviser leurs comptes annuels en deux exercices distincts. Contrairement aux autres dispositions fiscales anti-abus, la disposition en cause ne vise pas à neutraliser un avantage anormal en particulier, mais à neutraliser l'application de 23 mesures dont certaines sont favorables aux sociétés et d'autres défavorables, de sorte qu'elles se compensent partiellement.

Enfin, les effets disproportionnés de la mesure se prolongent sur trois exercices comptables.

A.1.4. Selon la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, la disposition en cause porte dès lors atteinte aux principes d'égalité, de légalité et d'annualité des comptes annuels.

A.2.1. Le Conseil des ministres reconnaît que la disposition en cause crée une différence de traitement fondée sur la date à laquelle une société a modifié la date de clôture de son exercice comptable.

A.2.2. Selon lui, il ressort de la jurisprudence de la Cour que cette différence de traitement repose sur un critère objectif (arrêts n° 90/2005 du 11 mai 2005, ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.090, B.6; n° 59/99 du 26 mai 1999, ECLI:BE:GHCC:1999:ARR.059, B.7; n° 70/97 du 18 novembre 1997, ECLI:BE:GHCC:1997:ARR.070, B.8).

A.2.3. La loi du 25 décembre 2017 a été adoptée dans le but de rendre la Belgique plus compétitive. Le législateur a estimé que le taux d'imposition des sociétés élevé risquait d'entraîner une perte de compétitivité, d'emplois et d'investissements. La disposition en cause, elle, est justifiée par la volonté d'éviter que les sociétés modifient artificiellement la date de clôture de leur exercice comptable afin de bénéficier du taux réduit de l'impôt des sociétés. Elle poursuit également un objectif budgétaire. C'est la date du 26 juillet 2017 qui a été choisie car c'est à cette date que le Conseil des ministres, après s'être réuni, a annoncé la réforme de l'impôt des sociétés. L'information a ensuite été relayée dans la presse. Il s'ensuit que le choix de cette date est adéquat par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur.

Le Conseil des ministres rappelle que le législateur fiscal doit pouvoir faire usage de catégories qui n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation.

A.2.4. Il considère que la mesure en cause ne produit pas d'effets disproportionnés. Elle concerne un nombre limité de dispositions, à savoir celles du chapitre 1er de la loi du 25 décembre 2017. En outre, la loi précitée contient des dispositions favorables aux sociétés, mais également des dispositions défavorables, comme l'extension de leur base imposable et la modification des règles de calcul de la déduction pour capital à risque. En outre, du fait de la disposition en cause, ces prévisions ne s'appliquent pas aux sociétés concernées. De surcroît, la disposition en cause a seulement pour effet de maintenir le taux de l'impôt des sociétés préexistant pour les sociétés concernées durant l'exercice concerné, et non de l'augmenter. Enfin, les sociétés qui, lors de leur constitution, ont fixé la date de clôture de leur exercice comptable à une date autre que le 31 décembre savaient que la fixation de cette date permettrait de déterminer l'exercice d'imposition et donc les règles applicables pour fixer le résultat imposable.

Selon le Conseil des ministres, il faut raisonner par analogie avec larrêt de la Cour n° 90/2005, précité, par lequel celle-ci a jugé qu'une mesure anti-abus similaire était constitutionnellement admissible.

A.2.5. En ce qui concerne le respect du principe de sécurité juridique et du principe de non-rétroactivité, le Conseil des ministres ne partage pas l'analyse de la juridiction *a quo* selon laquelle la disposition en cause aurait un effet rétroactif. Il rappelle qu'en matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis, et que les modifications du régime des impôts sur les revenus effectuées avant la fin de la période imposable n'ont dès lors pas un effet rétroactif. Il rappelle également que la loi en cause a été promulguée le 25 décembre 2017 et publiée au *Moniteur belge* le 29 décembre 2017. Les articles 49 et 54 de la loi, qui s'appliquent à la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, sont entrés en vigueur le 1er janvier 2018 et sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2019, lequel se rattache à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2018. Le Conseil des ministres fait valoir que la loi du 25 décembre 2017 pouvait donc encore viser des périodes

imposables commençant au plus tôt le 1er janvier 2018, de sorte qu'en l'espèce, l'on ne saurait considérer que le régime fiscal est rétroactif.

Le Conseil des ministres affirme également que la mesure en cause n'a pas une portée générale, mais qu'elle ne vaut que pour l'application de la loi du 25 décembre 2017. Il considère également que le 27 novembre 2017, lorsque la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* a modifié ses statuts, elle n'avait nullement l'assurance qu'elle bénéficierait d'un taux d'impôt des sociétés plus bas pour ses revenus relatifs à l'année 2018, dès lors que la loi n'avait pas encore été promulguée. Il s'ensuit que la loi du 25 décembre 2017 ne porte pas atteinte à une attente légitime de la demanderesse devant la juridiction *a quo*, d'autant qu'une disposition anti-abus similaire avait déjà été insérée dans la législation précédente et avait opéré une baisse de l'impôt des sociétés.

À titre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient que, s'il fallait considérer que la disposition en cause a un effet rétroactif, cet effet serait justifié au regard des objectifs précités de cette disposition.

A.2.6. Enfin, sous l'angle du respect du droit de propriété, le Conseil des ministres fait valoir que la disposition en cause ne fait pas peser une charge excessive sur les sociétés concernées et qu'elle ne porte pas fondamentalement atteinte à leur situation financière, dès lors qu'elle maintient le taux d'imposition qui préexistait.

A.3.1. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* répond que la jurisprudence citée par le Conseil des ministres, qui porte sur le caractère objectif du critère de distinction fondé sur la modification de la date de clôture de l'exercice comptable concerne des situations qui diffèrent de la situation en cause. Les trois arrêts auxquels le Conseil des ministres se réfère concernent exclusivement des modifications de date de clôture spécifiques qui sont décidées en vue soit d'anticiper l'entrée en vigueur d'une nouvelle disposition favorable, soit de différer l'entrée en vigueur d'une nouvelle disposition défavorable, afin que leur application n'entraîne pas la moindre contrainte comptable. En revanche, les conséquences de l'application de la disposition en cause aux sociétés concernées sont imprévisibles. Elle fait valoir que la loi est muette sur la portée de la disposition en cause et en veut pour preuve qu'une circulaire explicative de 50 pages a dû être adoptée par l'administration fiscale. Cette circulaire a été adoptée dix-huit mois après l'adoption de la loi du 25 décembre 2017 et seulement quelques jours avant la date fixée pour le dépôt de la déclaration fiscale relative à l'exercice d'imposition 2019. Elle considère que cette circulaire impose à toutes les sociétés ayant modifié leur date de clôture à partir du 26 juillet 2017 de subdiviser leurs comptes annuels de trois exercices successifs en deux périodes distinctes et de les traiter à nouveau fiscalement, comme si la modification législative n'avait pas eu lieu. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* considère que cette obligation est disproportionnée à l'objectif poursuivi par le législateur.

A.3.2. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* affirme que la disposition en cause traite de la même manière des situations essentiellement différentes, telles que, d'une part, celles dans lesquelles une société anticipe artificiellement, de quelques jours, une date de clôture de façon à échapper à une nouvelle mesure fiscale défavorable et, d'autre part, celles dans lesquelles une société a pour objectif parfaitement légitime de faire coïncider la date de clôture avec l'année civile.

A.3.3. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* affirme que le Conseil des ministres, dans son mémoire, n'a pas répondu à plusieurs arguments qu'elle a développés dans ses conclusions additionnelles et de synthèse.

A.3.4. En outre, elle considère que le Conseil des ministres n'a pas répondu aux arguments selon lesquels, d'une part, la disposition en cause crée une présomption irréfragable d'abus et un tel mécanisme a été condamné tant par la Cour constitutionnelle que par la Cour de justice de l'Union européenne et, d'autre part, elle a un effet rétroactif, ce qui a également été censuré par la Cour constitutionnelle.

Concernant la rétroactivité de la loi, la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* soutient que la modification de la date de clôture des comptes décidée entre le 26 juillet 2017 et le jour de la promulgation de la loi du 25 décembre 2017 était définitivement accomplie au jour de l'entrée en vigueur de la loi. En outre, la

modification de la date de clôture n'a pas pour objet de lui octroyer un privilège, mais de lui permettre d'être taxée exactement de la même manière que toutes les sociétés dont l'exercice correspond à l'année civile.

A.4.1. Le Conseil des ministres réplique que le litige ne porte ni sur les exercices d'imposition postérieurs à 2019, ni sur d'autres dispositions législatives que celles qui sont applicables à cet exercice. Il convient, selon lui, d'examiner l'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 en ce qu'il concerne l'application des articles 49 et 54 de la même loi, dès lors que ces dispositions s'appliquent aux faits de l'espèce. En outre, le contrôle de constitutionnalité doit porter sur la disposition en cause et non sur la circulaire qui la commente. Les obligations qui incombent à la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* découlent de cette disposition et non de la circulaire.

A.4.2. Le Conseil des ministres considère que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* fait une lecture confuse de larrêt n° 138/2022 précité. Dans cet arrêt, la disposition attaquée avait pour objectif de neutraliser certains comportements de contournement fiscal. La Cour a jugé que cette disposition n'identifiait pas de manière suffisamment claire les deux catégories d'opérations concernées, de sorte que le principe de légalité en matière fiscale était violé.

Le Conseil des ministres fait valoir qu'en l'espèce, le texte de la disposition en cause est clair et que cette dernière poursuit un objectif d'intérêt général, à savoir garantir l'effectivité de l'instauration d'une réduction progressive du taux de l'impôt des sociétés, applicable à partir de l'exercice d'imposition relatif à la période imposable débutant au plus tôt le 1er janvier 2018.

A.4.3. Le Conseil des ministres relève que ce n'est que deux ans après avoir pu constater que la clôture de l'exercice au 30 novembre était susceptible de poser des difficultés en matière de réserve de liquidation, et précisément au moment où ces difficultés trouvaient une solution tant jurisprudentielle que législative, que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* a choisi d'introduire la modification statutaire litigieuse. Le Conseil des ministres considère qu'elle a modifié ses statuts afin de bénéficier d'un avantage fiscal important. Pour identifier cet avantage, il convient de comparer la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* avec les autres sociétés qui ne clôturent pas leurs comptes au 31 décembre et non avec les sociétés qui clôturent leurs comptes au 31 décembre.

En outre, il fait valoir que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* n'établit pas ses affirmations selon lesquelles les obligations comptables qui découlent de la disposition en cause sont excessivement onéreuses, alors que la subdivision des comptes en deux périodes est une technique bien connue des professionnels du secteur.

A.4.4. Le Conseil des ministres considère que les enseignements des arrêts qu'il cite à l'appui de son argumentation sont transposables en l'espèce. Plus particulièrement, l'arrêt n° 90/2005 précité portait sur la question de la rétroactivité de la loi.

Il soutient en revanche que les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne que cite la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* ne sont pas pertinents, dès lors qu'ils portent sur la compatibilité des mesures en cause avec la liberté de circulation des capitaux.

Quant à la seconde question préjudiciale

A.5. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* ne distingue pas l'argumentation relative à la première question préjudiciale de celle qui porte sur la seconde question préjudiciale.

En ce qui concerne le principe de légalité, elle soutient que la disposition en cause produit des effets disproportionnés, dès lors que son application n'a pas été balisée par le législateur, que l'administration a dû adopter une circulaire explicative de 50 pages et que les sociétés concernées ont divisé leurs comptes annuels en deux exercices distincts. Contrairement aux autres dispositions fiscales anti-abus, la disposition en cause ne vise pas à neutraliser un avantage anormal spécifique, mais à neutraliser l'application de 23 mesures dont certaines sont favorables aux sociétés et d'autres défavorables, de sorte qu'elles se compensent partiellement.

A.6. Le Conseil des ministres n'aperçoit pas en quoi la disposition en cause violerait le principe de légalité en matière fiscale, dès lors qu'elle se borne à prévoir que toute modification – volontaire ou non – apportée à partir du 26 juillet 2017 à la date de clôture de l'exercice comptable reste sans effet pour l'application des dispositions reprises dans le chapitre 1er, de la loi. Cette disposition a pour conséquence que les règles anciennes existantes – qui définissent la matière imposable, le taux, la base imposable et les exonérations applicables – continuent à s'appliquer à l'exercice d'imposition concerné.

A.7. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* répond qu'il ne va pas de soi que la disposition en cause impose à toutes les sociétés ayant modifié leur date de clôture à partir du 26 juillet 2017 de subdiviser leurs comptes annuels et leurs déclarations fiscales relatives à trois exercices successifs en deux périodes distinctes arrêtées, l'une à l'ancienne date de clôture et l'autre à la nouvelle, et de les traiter à nouveau fiscalement comme si la date de clôture n'avait pas été modifiée.

Elle fait valoir que cette obligation leur a été imposée par une circulaire administrative adoptée deux ans après la date d'application de la disposition.

La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* soutient que n'est pas compatible avec les principes de légalité et de sécurité juridique le fait de permettre à l'administration fiscale d'imposer librement et tardivement, sans la moindre directive du législateur identifiable dans la loi ou dans les travaux préparatoires et sans la moindre délégation de pouvoirs, des contraintes comptables et fiscales qui dérogent aux principes de l'annualité des comptes et de la période imposable.

- B -

Quant à la disposition en cause et à son contexte

B.1. Les questions préjudiciales concernent l'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 « portant réforme de l'impôt des sociétés » (ci-après : la loi du 25 décembre 2017), qui dispose :

« Toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 26 juillet 2017, reste sans effet pour l'application des dispositions du présent chapitre ».

B.2.1. La loi du 25 décembre 2017 réduit progressivement le taux de l'impôt des sociétés – qui, au jour de l'adoption de la loi, était de 33 % – à un taux nominal de 25 % et de 20 % pour les petites sociétés.

B.2.2. La mise en place de cette réforme, qui s'inscrivait dans le cadre d'un remaniement plus large de l'impôt des sociétés, s'est déployée en trois phases. Dans une première phase, certaines dispositions, notamment l'article 54, 1°, qui abaisse le taux de l'impôt des sociétés à 29 % ou à 20 % selon le cas, ainsi que l'article 49, qui réforme la déduction pour capital à

risque, sont entrées en vigueur le 1er janvier 2018. Ces dispositions sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2018 (article 86, A).

Dans une deuxième phase, une série d'autres dispositions sont entrées en vigueur le 1er janvier 2019 et sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2020 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2019 (article 86, B1).

Enfin, les dispositions concernées par la troisième phase, notamment l'article 54, 3°, qui abaisse le taux ordinaire de l'impôt des sociétés à 25 %, sont entrées en vigueur le 1er janvier 2020. Elles sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2020 (article 86, B2).

B.3. Les travaux préparatoires de la loi du 25 décembre 2017 justifient la réforme comme suit :

« L'impôt des sociétés belge s'est historiquement développé autour d'un haut taux nominal et différents postes, déductions et systèmes pour diminuer le taux d'imposition réel.

[...]

Les règles sont en outre de plus en plus harmonisées au niveau de l'Union européenne et il y a aussi de plus en plus de recommandations de l'OCDE. Une évolution qui pousse la Belgique à revoir la stratégie historique de niches fiscales dans le système belge de l'impôt des sociétés.

Le taux de l'impôt des sociétés belge est un des plus hauts de l'Union européenne et l'OCDE. Ceci tandis que différents pays européens travaillent à une réduction du taux de leur impôt des sociétés.

Sans intervention, il risque d'y avoir une perte de compétitivité, d'emplois correspondants et d'investissements. Les revenus pour les pouvoirs publics seraient mis sous pression, non seulement directement via l'impôt des sociétés, mais aussi indirectement via d'autres sources de revenus.

[...]

L'objectif de la proposition de loi décrite ci-dessous est de viser un système simplifié, présentant un meilleur niveau d'équité et de sécurité juridique. Cet objectif est atteint en faisant fortement baisser le taux nominal actuellement élevé et en le finançant par l'élargissement de la base imposable. Cela est possible en révisant les régimes spéciaux, les postes de déduction et d'autres éléments de la base imposable.

[...]

Les autorités belges sont encore actuellement confrontées à un déficit budgétaire. Cette proposition de réforme de l'impôt des sociétés contribue à l'assainissement des finances publiques via de nouveaux investissements et les emplois qui en découlent. Le glissement des charges est autant que possible développé dans les contours de l'impôt des sociétés.

La neutralité budgétaire de cette proposition a été calculée et la réalisation de cet objectif a été mesurée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2864/001, pp. 3-4).

B.4.1. L'article 86, D, en cause, de la loi du 25 décembre 2017 vise à « éviter que les sociétés modifient artificiellement la date de clôture de leur exercice comptable ». Pour ce faire, « chaque modification s'y rapportant à partir du 26 juillet 2017 (la date à laquelle l'accord d'été avec entre autres la réforme de l'impôt des sociétés est [annoncé]) n'aura aucune influence [sur les] entrées en vigueur prévues des différents articles » (*ibid.*, p. 127).

B.4.2. Cette disposition doit être lue en combinaison avec les articles 200, b), 201 et 202 de l'arrêté royal du 27 août 1993 « d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 », qui déterminent la période imposable, notamment à l'impôt des sociétés, et qui énoncent :

« Art. 200. La période imposable coïncide avec l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, pour l'application :

[...]

b) de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents établi conformément aux articles 233 et 248 du même Code, lorsque les intéressés ne tiennent pas de comptabilité ou tiennent une comptabilité par année civile;

[...]

Art. 201. La période imposable coïncide avec l'exercice comptable précédent l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition pour l'application de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents qui est établi conformément aux articles 233 et 248 du Code des impôts sur les revenus 1992, lorsque l'exercice comptable se rapporte à une période inférieure ou supérieure à un an et que les intéressés clôturent leurs écritures le 31 décembre de l'année.

Art. 202. La période imposable coïncide avec l'exercice comptable clôturé pendant l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, pour l'application de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents qui est établi conformément aux articles 233 et 248 du

Code des impôts sur les revenus 1992, lorsque les intéressés tiennent une comptabilité autrement que par année civile ».

Quant à la première question préjudicielle

B.5. La première question préjudicielle porte sur la compatibilité de l'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique, avec les articles 16 et 17 de la Constitution et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : le Premier Protocole additionnel), en ce que :

- d'une part, il traite différemment les contribuables soumis à l'impôt des sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile, selon qu'ils ont pris avant le 26 juillet 2017 ou à partir de cette date la décision de clôturer leur exercice comptable au 31 décembre et,
- d'autre part, il traite de la même manière les contribuables qui ont modifié à partir du 26 juillet 2017 la date de clôture de leur exercice comptable, que cette modification ait été opérée dans le but de bénéficier d'un avantage fiscal ou pour d'autres motifs, sans que les contribuables puissent apporter la preuve de l'existence de tels motifs ou de l'absence d'un avantage fiscal.

B.6. Il appartient au législateur d'apprécier si un régime d'imposition qu'il a lui-même instauré doit être maintenu ou non, modifié ou remplacé par un autre régime, et ce faisant, de déterminer pour quelle période et dans quelles conditions un régime est applicable et à partir de quelle période et dans quels cas il est abrogé, modifié ou remplacé.

Le cas échéant, il peut en outre prendre des mesures pour mettre en échec les procédés par lesquels des contribuables obtiendraient un régime avantageux pour une période qu'il n'a pas visée.

S'il en résulte cependant une différence de traitement entre des catégories de contribuables ou une identité de traitement entre des catégories de contribuables se trouvant dans des

situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes, la Cour doit examiner si cette différence peut se justifier objectivement et raisonnablement au regard de l'objectif poursuivi. Elle doit pour cela tenir compte du fait qu'une loi fiscale doit nécessairement appréhender la diversité des situations en catégories qui ne correspondent à la réalité que d'une manière simplificatrice et approximative.

B.7. La différence et l'identité de traitement mentionnées en B.5 reposent sur un critère objectif. La première est fonction de la date à laquelle a été modifiée la date de clôture de l'exercice comptable (avant le 26 juillet 2017 ou à partir de cette date). La seconde tient au fait que la date de clôture de l'exercice comptable a été modifiée après le 25 juillet 2017.

B.8. Il ressort des travaux préparatoires cités en B.4.1 que le législateur, par la mesure transitoire en cause, entend éviter que les sociétés modifient artificiellement la date de clôture de leur exercice comptable afin d'influer sur le moment où la réforme leur sera applicable. De plus, cette mesure transitoire contribue à la neutralité budgétaire de la réforme qu'ambitionne le législateur.

Ces objectifs sont légitimes.

B.9. En prévoyant que toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 26 juillet 2017 ne produit pas d'effets quant à l'application de la réforme mentionnée en B.2, le législateur a pris une mesure pertinente au regard de ces objectifs. Il a en effet pris une mesure qui prive de toute utilité la modification de l'exercice comptable à la seule fin d'optimiser fiscalement l'entrée en vigueur de la réforme. À cet égard, il ne peut pas non plus être reproché au législateur d'avoir rendu la mesure applicable aux modifications survenues à partir du 26 juillet 2017. En effet, c'est à cette date qu'a été annoncée la réforme, de sorte que les sociétés en connaissaient la portée à compter de cette date, si bien que le législateur pouvait considérer que certaines d'entre elles réagiraient par anticipation.

B.10. Enfin, la disposition en cause ne produit pas des effets disproportionnés pour les sociétés qui ont modifié à partir du 26 juillet 2017 la date de clôture de leur exercice comptable

pour un motif autre que l'optimisation fiscale. Elle n'empêche en effet ni la mise en œuvre de cette modification, ni la réalisation de l'objectif comptable poursuivi. Elle se borne à prévoir que cette modification reste sans effet pour l'application des dispositions qui font partie du titre 2 (« Réforme de l'impôt des sociétés ») du chapitre 1er (« Modifications du Code des impôts sur les revenus 1992 »), de la loi du 25 décembre 2017. Par conséquent, une modification de l'exercice comptable peut rester utile, même après la date-pivot, si elle n'est pas uniquement motivée par la réforme précitée de l'impôt des sociétés. Qui plus est, l'inopérance de la modification pour les besoins du chapitre susvisé n'a pas que des conséquences préjudiciables pour une société ayant modifié son exercice comptable après la date-pivot. Ledit chapitre ne se limite pas à diminuer les taux de l'impôt des sociétés, il contient aussi quelques mesures compensatoires, telles que la réforme de la déduction pour capital à risque, qui ont pour but d'accroître la base imposable. La disposition en cause garantit également la neutralité fiscale de toute modification de l'exercice comptable survenue après le 25 juillet 2017 et donnant lieu à un report de la date de clôture. Elle obvie enfin aux litiges entre la société et le fisc quant à la véracité de la motivation de la modification de l'exercice comptable.

B.11. L'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 est ainsi compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique, avec les articles 16 et 17 de la Constitution et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.12. Par sa seconde question préjudicielle, la juridiction *a quo* souhaite savoir si l'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 est compatible avec l'article 170 de la Constitution, lu en combinaison avec le principe de la sécurité juridique, avec les articles 16 et 17 de la Constitution et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel, en ce qu'il « omettrait de définir d'une manière suffisamment précise des éléments essentiels de l'impôt ».

B.13.1. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi ».

B.13.2. Il ressort de cette disposition que les éléments essentiels de tout impôt établi au profit de l'autorité fédérale doivent, en principe, être déterminés par une assemblée délibérante démocratiquement élue, et que ces éléments doivent être mentionnés dans la loi au moyen de termes précis, non équivoques et clairs.

Font partie des éléments essentiels de l'impôt : la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

B.14. La disposition en cause ne règle elle-même aucun élément essentiel de l'impôt. Elle constitue uniquement une mesure transitoire par rapport aux dispositions de la loi du 25 décembre 2017, qui réforment bien des éléments essentiels de l'impôt des sociétés et ne sont pas visées dans la question préjudicelle. Aussi est-elle compatible avec l'article 170 de la Constitution, lu en combinaison avec le principe de la sécurité juridique, avec les articles 16 et 17 de la Constitution et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 86, D, de la loi du 25 décembre 2017 « portant réforme de l'impôt des sociétés » ne viole pas les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique, avec les articles 16 et 17 de la Constitution et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

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 22 janvier 2026.

Le greffier,

Nicolas Dupont

Le président,

Pierre Nihoul