

Numéro du rôle : 581

Arrêt n° 44/94  
du 1er juin 1994

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation de l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, introduit par l'a.s.b.l. Fédération nationale des unions de classes moyennes et par la s.p.r.l. Look and Partners.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets et E. Cerexhe, assistée du greffier H. Van der Zwalmen, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

## I. *Objet du recours*

Par requête du 29 juin 1993 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 1993 et reçue au greffe le 1er juillet 1993, l'association sans but lucratif Fédération nationale des unions de classes moyennes, dont le siège est établi à 1040 Bruxelles, avenue des Gaulois 32, représentée par son conseil d'administration, et la société privée à responsabilité limitée Look and Partners, dont le siège social est établi à 4680 Oupeye, rue du Roi Albert 349, inscrite au registre du commerce de Liège sous le numéro 181.813, représentée par son gérant, demandent l'annulation de l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 1992, pour violation des articles 6 et 6bis anciens de la Constitution, actuellement 10 et 11 de la Constitution.

## II. *La procédure*

Par ordonnance du 1er juillet 1993, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu en l'espèce de faire application des articles 71 et suivants de la prédite loi spéciale.

Le recours a été notifié conformément aux articles 76 de la loi spéciale susdite, par lettres recommandées à la poste le 31 août 1993 remises aux destinataires les 1er, 2 et 6 septembre 1993.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi susdite a été publié au *Moniteur belge* du 1er septembre 1993.

Le Conseil des ministres, représenté par le Premier ministre, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 16, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 14 octobre 1993.

Copies de ce mémoire ont été transmises conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 10 novembre 1993 et remises aux destinataires les 12 et 15 novembre 1993.

Les requérantes ont introduit un mémoire en réponse commun par lettre recommandée à la poste le 9 décembre 1993.

Par ordonnance du 21 décembre 1993, la Cour a désigné le juge E. Cerexhe pour compléter le siège.

Par ordonnance du 21 décembre 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 30 juin 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 16 février 1994, la Cour a déclaré l'affaire en état et a fixé l'audience au 10 mars 1994.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties, et celles-ci et leurs avocats ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées à la poste le 16 février 1994 remises aux destinataires les 17, 18 et 21 février 1994.

A l'audience du 10 mars 1994 :

- ont comparu :

. Me Ch. Voisin, avocat du barreau de Liège, pour les requérantes;

. Me R. De Geyter, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me A. De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

- les juges L. François et G. De Baets ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

### III. *Objet des dispositions en cause*

L'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses modifie l'article 215 du Code des impôts sur les revenus (C.I.R. 1992), lequel dispose :

« Article 215. Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 39 p.c.

Lorsque le revenu imposable n'excède pas 13.000.000 de francs, l'impôt est toutefois fixé comme suit :

1° sur la tranche de 0 à 1 million de francs : 28 p.c.;

2° sur la tranche de 1 million de francs à 3.600.000 francs : 36 p.c.;

3° sur la tranche de 3.600.000 francs à 13.000.000 de francs : 41 p.c.

L'alinéa 2 n'est pas applicable :

1° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des participations dont la valeur d'investissement excède 50 p.c., soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré, augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des participations et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des participations. Pour déterminer si la limite de 50 p.c. est dépassée, il n'est pas tenu compte des participations actives et permanentes qui représentent au moins 75 p.c. du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts;

2° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés;

3° aux sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 p.c. du capital libéré au début de la période imposable;

4° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un administrateur ou un associé actif, une rémunération d'au moins 1.000.000 de francs à charge du résultat de la période imposable;

5° aux sociétés qui font partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination visé à l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif à la création de centres de coordination.

En ce qui concerne les sociétés dont le revenu imposable est inférieur à 1.000.000 de francs, l'alinéa 3, 4°, n'est pas applicable lorsque ce revenu, majoré de la rémunération la plus élevée allouée à charge du résultat de la période imposable à un administrateur ou un associé actif, atteint au moins 1.000.000 de francs et pour autant que cette rémunération soit supérieure ou égale audit revenu imposable. »

Les dispositions attaquées sont l'alinéa 3, 4° et 5°, et l'alinéa 4.

#### *IV. En droit*

- A -

##### *Position des requérantes*

##### *Quant à l'intérêt*

A.1.1. La première requérante, constituée sous forme d'association sans but lucratif, a pour objet la représentation, la promotion et la défense sur le plan international comme sur les divers plans nationaux des intérêts moraux, professionnels, économiques et sociaux des classes moyennes, c'est-à-dire des travailleurs indépendants, des P.M.E. de l'artisanat, des services, du commerce, de l'industrie et des professions libérales. Elle exerce ses activités depuis 1964 et est représentée dans divers organes; elle justifie de l'intérêt requis pour demander l'annulation d'une taxation discriminatoire. La Cour a admis son intérêt à l'action dans l'arrêt n° 37/93.

A.1.2. La seconde requérante est une société commerciale susceptible d'être privée du bénéfice du taux réduit de l'impôt des sociétés.

##### *Quant au fond*

##### *Premier moyen*

A.1.3. La disposition attaquée, qui crée une discrimination entre les sociétés assujetties à l'impôt des sociétés, puisque, pour le même bénéfice imposable, deux sociétés pourront connaître désormais un taux

d'impôt et un impôt différents, ne permet pas d'atteindre l'objectif que s'est fixé le législateur, à savoir réduire l'incitant fiscal à la constitution de sociétés ou à la transformation d'entreprises individuelles en sociétés qui a conduit à la multiplication injustifiée du nombre de sociétés de personnes (société privée à responsabilité limitée, société d'une personne à responsabilité limitée, société coopérative) créées pour des raisons purement fiscales ou pour éviter le paiement de cotisations de sécurité sociale ou pour chacune de ces deux raisons.

Il est patent que la majoration du taux d'impôt frappera des sociétés qui n'étaient pas visées par le législateur alors qu'elle atteindra d'autant moins celles qui l'étaient que leurs moyens sont élevés.

A.1.4. D'ailleurs, diverses mesures législatives et réglementaires ont déjà largement réduit la possibilité pour les administrateurs ou associés actifs de réduire leurs revenus professionnels, et donc leurs cotisations sociales en percevant ces revenus sous une autre forme, telle la suppression du taux réduit pour les sociétés dont le dividende distribué excède 13 p.c. du capital social (article 19 de la loi du 28 décembre 1983), la limitation du montant de l'abattement forfaitaire de 40 p.c. censé représenter des frais d'entretien et de réparation d'immeubles donnés en location (loi du 27 décembre 1984), la requalification en revenus professionnels de loyers perçus par des administrateurs ou associés actifs dans la mesure où le loyer et les charges locatives dépassent cinq tiers du revenu cadastral revalorisé (loi du 28 juillet 1992), l'affiliation obligatoire des mandataires de société à titre gratuit à une caisse d'assurances sociales (arrêté royal du 1er juillet 1992), la cotisation à charge des sociétés destinée au statut social des indépendants (loi du 25 juin 1992), la requalification partielle en dividendes des intérêts d'avances faites à leur société par les administrateurs et associés actifs (loi du 28 juillet 1992) et la limitation du bénéfice du taux réduit applicable aux plus-values de cessation (lois du 22 décembre 1989 et du 28 juillet 1992).

Ainsi, seules les ressources conservées dans l'entreprise afin d'assurer son autofinancement seront finalement touchées par cette nouvelle réglementation.

#### *Deuxième moyen*

A.1.5. Le caractère purement arithmétique des conditions posées par le législateur afin de bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés est tel que certaines sociétés, dont la formation n'a pas été dictée par des raisons purement fiscales, ne pourront plus, en raison de leur trop petite taille, bénéficier de ce taux réduit.

Ainsi :

- le bénéfice du taux réduit est fonction de la capacité de la société d'accorder à au moins un administrateur ou associé actif une rémunération d'un montant suffisant déterminé par la loi. Or, cet élément dépend des résultats de la société et non des raisons ayant amené à la constituer;

- la disposition attaquée défavorise les petites entreprises en les obligeant d'attribuer des rémunérations importantes pour pouvoir bénéficier du taux réduit et en les empêchant de la sorte de constituer des réserves destinées à leur autofinancement;

- comme le relèvent les rapports de la Banque nationale, les petites sociétés, pouvant plus difficilement avoir recours à l'ingénierie fiscale que les grandes, paient plus d'impôt que celles-ci et la disposition critiquée est de nature à augmenter la charge fiscale des petites P.M.E.;

- le critère arithmétique retenu par la disposition attaquée ne permettra pas de sanctionner le passage en société opéré à fins uniquement fiscales, dès que les revenus de la société seront tels que la rémunération pouvant être attribuée à un administrateur ou associé actif au moins respectera les limites fixées par cette disposition;

- la disposition attaquée crée une discrimination entre des sociétés attribuant des rémunérations identiques suivant la répartition de ces rémunérations;

- une même personne pouvant être administrateur ou associé actif dans plusieurs sociétés, chacune de celles-ci devrait lui accorder des rémunérations assez élevées pour bénéficier du taux réduit : cela est dépourvu de sens et parfois irréalisable en raison du montant des bénéfices;

- le taux de l'impôt dû par la société variant désormais, non en fonction de ses résultats, mais en fonction de certaines charges (les rémunérations), une société ayant des résultats moindres pourrait devoir supporter un taux d'imposition supérieur à celui applicable à une société dont le bénéfice imposable est plus important;

- lorsqu'une société créée par deux époux n'attribue de rémunération qu'à l'un d'entre eux, l'autre ne sera plus en mesure de payer des cotisations sociales et sera exclu du bénéfice des prestations sociales qui y sont liées;

- il n'a pas été techniquement possible de soustraire les entreprises débutantes du champ d'application de la disposition attaquée;

- la disposition attaquée ne tient pas compte de la situation des sociétés qui, en raison de la circonstance que certains associés ayant atteint un certain âge réduisent leur activité, leur attribuent une rémunération moindre et risquent pour cette raison d'être imposées plus lourdement.

A.1.6. Le champ d'application de la mesure critiquée est à ce point large qu'il s'étend aux sociétés dont la constitution et le mode de fonctionnement (le caractère réduit des rémunérations) n'ont pas en vue l'évasion fiscale; il n'y a dès lors pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens qu'elle emploie et les objectifs qu'elle vise. De manière déguisée, elle tend à empêcher les plus petites entreprises de se constituer en société. Par cette mesure, le législateur supprime en réalité purement et simplement le bénéfice du taux réduit de l'impôt des sociétés pour nombre de petites entreprises. Ainsi, le taux réduit ne pourra plus jamais s'appliquer à l'égard de sociétés qui, avant la déduction de la rémunération qu'elles paient à un administrateur ou associé actif concerné, gagneront moins de 1.000.000 de francs, ceci parce qu'il leur sera impossible de satisfaire à la condition légale.

#### *Position du Conseil des ministres*

#### *Quant à l'intérêt*

A.2.1. Le Conseil des ministres estime ne pas pouvoir contester l'intérêt de la première requérante.

A.2.2. La seconde requérante, en ne fournissant aucune indication de ce qu'elle est véritablement dans une situation pouvant être directement et défavorablement affectée par les normes attaquées, n'établit pas son intérêt à agir.

*Quant au fond*

*Quant au premier moyen*

A.2.3. La condition selon laquelle, pour bénéficier de la taxation réduite, la société doit accorder une rémunération minimale est en relation directe avec l'objet de la loi. La circonstance que certaines sociétés, bien que créées uniquement aux fins visées par le législateur, pourraient ne pas être affectées par la mesure destinée à combattre cet abus, n'a pas pour effet d'établir une discrimination dénuée de pertinence.

A supposer que les critères choisis ne permettent pas d'atteindre le but visé, il ne s'ensuivrait pas de discrimination à l'égard des sociétés auxquelles la loi s'applique.

A.2.4. La pertinence des dispositions critiquées ne peut être mise en doute car l'avantage fiscal que l'on poursuit en mettant son activité professionnelle en société (alors qu'il n'existe aucun motif d'ordre économique ou social d'adopter cette forme juridique) disparaît ou est fortement réduit lorsque le taux d'imposition applicable à la rémunération attribuée à un administrateur dépasse le taux de l'impôt des sociétés.

Le législateur a voulu essentiellement atteindre les sociétés qui, pour rémunérer leurs administrateurs ou associés actifs, utilisent des moyens détournés (par exemple, les prélèvements sur un compte courant moyennant un intérêt qui s'avère être fictif), afin que leurs rémunérations échappent au précompte professionnel et aux cotisations sociales et mettre fin, ainsi, à l'abus, dénoncé par la Commission des Finances de la Chambre, commis par des contribuables qui, tout en paraissant vivre normalement, n'auraient, selon leur déclaration fiscale, aucun revenu et pourraient même obtenir certains avantages sociaux. La disposition attaquée compense en quelque sorte les manquements commis en matière de précompte professionnel et de cotisations sociales par le maintien du taux ordinaire de l'impôt des sociétés.

A.2.5. La circonstance que d'autres mesures législatives auraient déjà été prises (A.1.4) pour empêcher administrateurs et associés de réduire leurs revenus en les percevant sous une autre forme (mesures qui n'ont pas empêché l'utilisation abusive à cette même fin de la transformation d'entreprises individuelles en sociétés) n'est pas de nature à obliger le législateur à s'abstenir de lutter contre un autre abus commis dans le même but.

*Quant au second moyen*

A.2.6. La critique tirée du caractère purement arithmétique des conditions fixées par les dispositions attaquées n'est pas fondée.

Il convient tout d'abord de souligner que toutes les sociétés ne peuvent pas prétendre à la réduction du taux ordinaire de l'impôt des sociétés fixé par l'article 215, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 (sociétés dont les bénéfices sont supérieurs à 13 millions de francs (C.I.R. 1992, article 215, alinéa 2), sociétés dites « financières » visées à l'alinéa 3, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>, de cet article 215, sociétés dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés, sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 p.c. du capital libéré au début de la période imposable, sociétés agréées en tant que centres de coordination en vertu de l'arrêté royal n° 187

du 30 décembre 1982, sociétés constituant des entreprises reconnues dans une zone d'emploi, conformément à l'arrêté royal n° 118 du 23 décembre 1982, sociétés d'investissement à capital variable (S.I.C.A.V.) et sociétés d'investissement à capital fixe (S.I.C.A.F.), visées aux articles 114 à 118). La taxation au taux réduit est donc un régime dérogatoire, mais non discriminatoire et il se justifie que le législateur règle les conditions auxquelles il peut être consenti.

A.2.7. Le montant d'au moins 1.000.000 de francs apparemment critiqué par les requérantes a été justifié dans l'exposé des motifs de la loi attaquée : il correspond en pratique à une rémunération nette effectivement imposable d'environ 750.000 francs et la circonstance que cette limite pourrait être appliquée dans des situations ne constituant pas des abus ne lui enlève pas sa justification, la Cour ayant admis l'usage, en matière fiscale, de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative.

A.2.8. La disposition de l'article 215, alinéa 3, 4<sup>e</sup>, est d'ailleurs considérablement tempérée par celle de l'alinéa 4 du même article, d'où il ressort que l'alinéa 3, 4<sup>e</sup>, qui exclut la réduction du taux de l'impôt des sociétés, n'est pas applicable aux sociétés dont le revenu imposable est inférieur à 1.000.000 de francs :

- lorsque la somme du revenu imposable et de la rémunération la plus élevée allouée à un administrateur ou à un associé actif atteint au moins 1.000.000 de francs;
- et pour autant que cette rémunération soit au moins égale au revenu imposable.

Il en résulte que la société dont le revenu imposable est inférieur à 1.000.000 de francs a la possibilité de bénéficier de la réduction du taux, comme le montrent les exemples suivants :

Revenu imposable plus rémunération la plus élevée	Rémunération la plus élevée	Revenu imposable (après octroi de la rémunération la plus élevée)
1.000.000	500.000	500.000
1.000.000	990.000	10.000

En revanche, le bénéfice du taux réduit ne peut être accordé dans la situation suivante :

1.000.000	100.000	900.000
-----------	---------	---------

Il est clair que, dans ce dernier cas, le bénéfice de la société est anormalement grossi par rapport à la rémunération la plus élevée.

Enfin, les dispositions attaquées ne décourageront aucune personne physique d'exercer son activité professionnelle sous la forme d'une société si, dans ce choix, elle n'est précisément pas mue par un « but » purement fiscal.

#### *Réponse des requérantes*

#### *Quant à l'intérêt*

A.3.1. Le Conseil des ministres ne conteste pas l'intérêt à agir de la première requérante.



A.3.2. Les moyens de la seconde requérante, société privée à responsabilité limitée dont le capital est de 750.000 francs, ne lui permettent pas de promériter des revenus qui écarteraient en toute hypothèse l'application des taux réduits tels que ceux-ci étaient fixés avant l'entrée en vigueur de la disposition critiquée; constituée depuis 1992 seulement, son intérêt à agir ne peut pas dépendre de la circonstance que, au cours d'un exercice déterminé plutôt qu'au cours d'un autre, elle réponde ou non aux conditions nouvelles prévues par la disposition critiquée pour l'octroi du taux réduit de l'impôt des sociétés.

*Quant au fond*

A.3.3. Alors que les lois des 4 août 1986 et 22 décembre 1989 avaient abaissé le taux ordinaire et le taux réduit de l'impôt des sociétés, facilitant par là la constitution de sociétés, les dispositions attaquées s'inscrivent à contre-courant de l'évolution la plus récente en cette matière.

*Quant au premier moyen*

A.3.4. Les observations du Conseil des ministres démontrent le bien-fondé de la position des requérantes :

- si l'on souhaite réduire l'incitant fiscal à la constitution des sociétés, il faut frapper les sociétés nouvelles, pas celles qui existent;

- l'accroissement du taux réduit ne permettra pas de remédier à la situation dénoncée de ménages semblant vivre normalement sans pratiquement aucun revenu : ils n'ont en effet déclaré aucune base imposable;

- il s'agit moins de savoir si les sociétés constituées à des fins purement fiscales pourraient échapper à la mesure qui les vise que de savoir si des sociétés constituées à d'autres fins sont cependant affectées par elle;

- par hypothèse, aucune société n'est jamais constituée dans un but purement fiscal, même si l'impôt joue lui-même un rôle économique que le chef d'entreprise doit prendre en compte. Si le législateur entendait restreindre l'incitant fiscal à la création de sociétés, il devait limiter le champ d'application de la loi aux sociétés unipersonnelles et pour autant, en ce cas, que l'exercice de la profession en société unipersonnelle exclue, par hypothèse, d'autres buts et d'autres conséquences;

- les moyens détournés utilisés par les sociétés pour rémunérer leurs administrateurs et associés actifs, dénoncés par le Conseil des ministres (A.2.4), sont liés à des situations isolées qui, si l'on veut y mettre fin, ne justifient pas qu'il soit porté atteinte aux sociétés n'utilisant pas de tels moyens. Par ailleurs, les prélèvements moyennant intérêts fictifs auxquels il est fait allusion supposent un remboursement et, de toute manière, aboutiront au paiement d'impôts;

- les mesures antérieures auxquelles le Conseil des ministres fait allusion, telles les lois des 28 juillet et 28 décembre 1992 (hausse du taux de l'imposition des plus-values de cessation sur immobilisations incorporelles, requalification des intérêts en dividendes, requalification de loyers en rémunérations), ne sortissent leurs effets qu'à partir des exercices d'imposition 1993 et 1994, de telle sorte que l'argument manque en fait.

*Quant au second moyen*

A.3.5. En l'espèce, la mesure critiquée tient plus de la bombe que d'une arme de précision pour atteindre l'objectif prétendument poursuivi.

Les situations dénoncées sous A.1.5 (telles celles des petites entreprises débutantes, qui se trouvent dans l'impossibilité de payer une rémunération importante à leurs administrateurs ou associés actifs et devront supporter un taux d'imposition plus élevé si elles ne génèrent pas un bénéfice suffisant) démontrent que la disposition critiquée traite de manière identique, sans qu'apparaisse une justification objective et raisonnable, des catégories de sociétés qui se trouvent dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

A.3.6. Les exemples cités par le Conseil des ministres de sociétés ne bénéficiant pas du taux réduit (A.2.6) sont des exemples de sociétés bénéficiant d'autres règles dérogatoires qui rendent leur situation fondamentalement différente de celle des P.M.E. qui dépendent de leur bénéfice d'exploitation.

A.3.7. La jurisprudence de la Cour à laquelle le Conseil des ministres fait référence (A.2.7) ne signifie pas que la simplification des critères et la réduction du coût administratif doivent déboucher sur la fixation d'un impôt unique et forfaitaire par contribuable, quelles que soient ses facultés contributives car, poussé à l'absurde, un tel système fiscal revient à fixer le même montant d'impôt par contribuable.

On ne peut utiliser les attendus de cet arrêt pour légitimer une quelconque discrimination non justifiée par des critères proportionnels et raisonnables. Par cet arrêt, la Cour n'a certainement pas eu l'intention de dire que des contribuables se trouvant dans une situation comparable et ayant des revenus identiques devraient payer un impôt fondamentalement différent.

L'on doit souligner, d'une part, que l'application du taux réduit de l'impôt des sociétés ne concerne en réalité que les bénéficiaires qui servent à autofinancer l'entreprise et se justifie par le fait que les P.M.E. n'ont que difficilement accès aux marchés publics des capitaux et que le crédit est pour elles plus onéreux et, d'autre part, que pour distribuer des revenus, les sociétés doivent d'abord payer l'impôt des sociétés et puis retenir le précompte mobilier, actuellement de 25,75 p.c., soit un impôt global confinant au taux maximum de l'impôt des personnes physiques.

A.3.8. Enfin, le présent recours n'a pas pour but de démontrer que la loi attaquée décourage la mise en société d'une entreprise qui n'est pas mue par un but fiscal (voy. A.2.8 *in fine*), même si c'est le cas, mais tout simplement de démontrer le caractère discriminatoire d'une mesure qui aboutit à faire payer des impôts différents pour un même niveau de revenus imposables.

- B -

*Quant à l'objet du recours*

B.1. L'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses insère un 4° et un 5° à l'alinéa 3 de l'article 215 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992) et complète cet article d'un alinéa 4. Il apparaît du contenu de la requête que les requérantes ne formulent pas de griefs à l'endroit de l'alinéa 3, 5°. Le recours n'est donc recevable qu'en tant qu'il se rapporte aux alinéas 3, 4°, et 4 de l'article 215 du C.I.R. 1992.

*En ce qui concerne l'intérêt de la s.p.r.l. Look and Partners*

B.2. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la partie requérante, qui est une société soumise à l'impôt des sociétés, justifie de l'intérêt requis pour demander l'annulation de dispositions qui ont pour objet de déterminer les conditions d'application du taux réduit de l'impôt des sociétés.

*Quant au fond*

*Sur les deux moyens réunis*

B.3.1. En complétant l'article 215 du C.I.R. 1992 d'un alinéa 3, 4°, et d'un alinéa 4, l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 a exclu du bénéfice du taux réduit de l'impôt des sociétés celles qui n'allouent pas à au moins un administrateur ou à un associé actif une rémunération d'au moins 1.000.000 de francs à charge du résultat de la période imposable (article 215, alinéa 3, 4°). Toutefois, les sociétés dont le revenu est inférieur

à 1.000.000 de francs continuent à bénéficier du taux réduit, à la double condition que la somme du revenu imposable de la société et de la rémunération la plus élevée allouée à un administrateur atteigne au moins 1.000.000 de francs et que la rémunération de l'administrateur ou de l'associé actif soit au moins égale au montant du revenu imposable de la société. Le législateur a voulu ainsi réduire l'incitant fiscal à la constitution de sociétés ou à la transformation d'entreprises individuelles en sociétés (Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, pp. 4 et 5).

B.3.2. Les parties requérantes reprochent à ces dispositions tant d'instaurer une discrimination entre sociétés en les soumettant à un impôt différent alors que leur bénéfice imposable serait identique que de les soumettre à un traitement identique - la privation du bénéfice du taux réduit - alors qu'elles se trouveraient dans des situations essentiellement différentes au regard du but poursuivi par le législateur.

B.3.3. Les développements de la requête et le mémoire en réponse font cependant apparaître que le grief des requérantes porte sur l'exigence d'une condition nouvelle pour bénéficier du taux réduit de l'impôt des sociétés, à savoir une rémunération minimum octroyée aux administrateurs ou associés actifs.

B.3.4. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe

d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.3.5. Le législateur veut éviter que, par la création de sociétés de personnes, l'impôt ou les cotisations de sécurité sociale soient éludés (Rapport, *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/5, p. 75). A cette fin, il a pris une mesure adéquate en exigeant que les sociétés qui bénéficient du taux réduit de l'impôt des sociétés allouent à leurs administrateurs et associés actifs des rémunérations d'un montant suffisant pour entraîner le paiement d'impôts et de cotisations de sécurité sociale que la constitution en société d'une activité professionnelle indépendante aboutit à faire disparaître.

B.3.6. Les parties requérantes font observer que diverses mesures législatives ont, dans le passé et contrairement à la mesure critiquée par elles, favorisé la constitution de sociétés. Les principes d'égalité et de non-discrimination ne s'opposent pas à ce que le législateur revienne sur ses objectifs initiaux pour en poursuivre d'autres.

B.3.7. A supposer qu'il soit exact que des sociétés constituées dans un but exclusivement fiscal puissent échapper à la mesure critiquée et que des sociétés n'ayant pas été constituées dans ce but ne puissent y échapper, il ne s'ensuivrait pas que la mesure serait dénuée de pertinence. D'une part, dès lors qu'il peut être admis qu'une mesure prise par un législateur est de nature à prévenir un abus, la circonstance que des abus analogues ne sont pas encore visés ne lui ôte pas, à elle seule, sa justification. D'autre part, lorsque la loi vise à la fois des contribuables dont les situations sont diverses, il peut dans une certaine mesure être admis qu'elle appréhende cette réalité en faisant usage de catégories simplificatrices et approximatives.

B.3.8. Selon les requérantes, la disposition attaquée créerait une discrimination entre des sociétés allouant des rémunérations identiques à leurs administrateurs et associés actifs, suivant la répartition de ces rémunérations. Cette critique n'est pas fondée. S'il est exact qu'une rémunération d'au moins 1.000.000 de francs allouée à un seul administrateur ou associé actif permettrait à la société qui l'alloue de bénéficier du taux réduit d'imposition alors que celui-ci ne pourrait pas être appliqué aux bénéficiaires d'une société qui partagerait une rémunération d'un montant identique entre plusieurs administrateurs ou associés actifs, la distinction qui apparaît ainsi est conforme à l'objectif poursuivi par le législateur de réserver le bénéfice du taux réduit d'imposition à celles des sociétés allouant des rémunérations suffisamment élevées à leurs administrateurs et associés actifs.

B.3.9. Il résulte toutefois de l'article 215, alinéa 4, du C.I.R. 1992 que les sociétés dont le revenu imposable est inférieur à 1.000.000 de francs bénéficient du taux réduit à condition, notamment, que ce revenu, majoré de la rémunération la plus élevée allouée à un administrateur ou associé actif, atteigne 1.000.000 de francs.

Cette condition a pour effet de priver du taux réduit les sociétés dont le revenu imposable majoré de la rémunération la plus élevée n'atteint pas le seuil de 1.000.000 de francs.

L'exigence spécifique que le montant cumulé du revenu imposable de la société et de la rémunération précitée atteigne un minimum a pour effet de créer, sans raison, des différences de traitement entre les sociétés ayant éventuellement un même revenu imposable. Elle est sans rapport avec le but poursuivi par le législateur tel qu'il est décrit au B.3.5.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, en tant que l'alinéa 4 qu'il ajoute à l'article 215 du C.I.R. 1992 subordonne le bénéfice de la disposition qu'il contient à la condition que le « revenu imposable (...) majoré de la rémunération la plus élevée allouée à charge du résultat de la période imposable à un administrateur ou un associé actif » atteigne « au moins 1.000.000 de francs »;

rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 1er juin 1994.

Le greffier,

Le président,

H. Van der Zwalmen

M. Melchior