

Numéros du rôle : 3680 et 3736
Arrêt n° 72/2006 du 10 mai 2006

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières et à l'article 18, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 1er de la loi du 28 juillet 1992 précitée et avant sa modification par l'arrêté royal du 20 décembre 1996, posées par la Cour de cassation et la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

a. Par arrêt du 10 mars 2005 en cause de la s.a. en liquidation Hesby Fruit contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 30 mars 2005, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 [portant des dispositions fiscales et financières] et l'article 18, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 1er de la loi du 28 juillet 1992 et avant sa modification par l'arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, violent-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'ils traitent de manière identique les catégories de personnes suivantes : (i) les sociétés anonymes qui ont attribué des intérêts à l'un de leurs administrateurs entre le 27 mars 1992 et le 28 juillet 1992 et (ii) les sociétés anonymes qui ont attribué de tels intérêts après cette dernière date ? ».

b. Par arrêt du 14 juin 2005 en cause de la s.a. European Management Services contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 22 juin 2005, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 10, 11 et 172 de la Constitution sont-ils violés par l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières et par l'article 18, 3°, du C.I.R. 1992, modifié par l'article 1er de la loi du 28 juillet 1992, dans la mesure où il n'est pas fait de distinction entre les sociétés anonymes qui ont mis en paiement des intérêts à leurs administrateurs entre le 27 mars 1992 et le 28 juillet 1992 et les sociétés anonymes qui ont mis en paiement des intérêts après le 28 juillet 1992, et dans la mesure où les sociétés anonymes qui ont alloué ou mis en paiement des intérêts entre le 28 mars 1992 et le 28 juillet 1992 ont contrevenu aux lois fiscales au sens de l'article 358, § 1er, du C.I.R. 1992 ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 3680 et 3736 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. en liquidation Hesby Fruit, dont le siège social est établi à 4537 Verlaine, Grand-Route 65, dans l'affaire n° 3680;
- la s.a. European Management Services, dont le siège social est établi à 9100 Saint-Nicolas, Houten Schoen 11, dans l'affaire n° 3736;
- le Conseil des ministres.

La s.a. en liquidation Hesby Fruit et la s.a. European Management Services ont introduit des mémoires en réponse.

A l'audience publique du 22 mars 2006 :

- ont comparu :

. Me C. Goossens *loco* Me D. Garabedian, avocats au barreau de Bruxelles, pour la s.a. en liquidation Hesby Fruit, dans l'affaire n° 3680;

. Me J. Souvereyns, avocat au barreau de Bruxelles, pour la s.a. European Management Services, dans l'affaire n° 3736;

- les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et A. Alen ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Dans l'affaire n° 3680

Le 31 mars 1992, la s.a. Hesby Fruit attribue à l'un de ses administrateurs des intérêts se rapportant à une avance que celui-ci lui avait consentie. Le même jour, elle clôt son exercice comptable 1991-1992, commencé le 1er avril 1991. Elle retient par ailleurs, sur la somme versée à son administrateur, un précompte mobilier de 10 p.c. qu'elle paye au receveur des contributions directes avant le 15 avril 1992. Dans sa déclaration à l'impôt des sociétés relative à l'exercice d'imposition 1992 (période imposable 1991-1992), elle demande la déduction du montant des intérêts payés à son administrateur au titre de frais professionnels.

L'Administration des contributions directes requalifie partiellement ces intérêts en dividendes, par application de l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières. En raison de cette requalification, l'administration majore la base imposable à l'impôt des sociétés de ce montant, refuse l'application du taux réduit de l'impôt des sociétés, par application de l'article 215, alinéa 3, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, et majore l'impôt réclamé, pour absence de versements anticipés.

Le 13 mars 1998, le directeur régional des contributions directes de Liège rejette la réclamation de la s.a. Hesby Fruit dirigée notamment contre ce calcul de la cotisation à l'impôt des sociétés. Saisie d'un pourvoi en cassation dirigé contre l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 23 janvier 2004 qui déclare non fondé le recours introduit contre cette décision directoriale, la Cour de cassation pose, à la demande la s.a. Hesby Fruit, la première question préjudicielle reproduite ci-dessus.

Dans l'affaire n° 3736

Le 2 avril 1992, la s.a. European Management Services attribue à l'un de ses administrateurs des intérêts se rapportant à un emprunt consenti par celui-ci à la société. Elle établit, le même jour, la déclaration relative au précompte mobilier conformément aux règles applicables à cette date. Le 16 avril 1992, elle paye au receveur des contributions directes le précompte mobilier de 10 p.c. qu'elle a retenu sur la somme versée à son administrateur. Le 31 décembre 1992, elle clôt son exercice comptable.

L'Administration des contributions directes requalifie pour l'exercice d'imposition 1993 ces intérêts en dividendes, par application de l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 et tient compte de cette requalification pour établir l'impôt des sociétés le 17 novembre 1995. En raison de cette requalification, elle décide que le taux du précompte mobilier qui est dû est de 25 p.c. Le 11 décembre 1995, en se basant sur l'article 358, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, elle rend exécutoire le rôle relatif à ce précompte mobilier.

Le 21 mai 1999, le directeur régional des contributions directes déclare non fondée la réclamation de la s.a. European Management Services qui conteste la requalification des intérêts et l'établissement d'un supplément de précompte mobilier par application de l'article 358, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992. Le 2 mai 2001, le Tribunal de première instance d'Anvers rejette le recours dirigé contre cette décision du directeur régional des contributions directes. Saisie de l'appel contre ce jugement, la Cour d'appel d'Anvers pose, à la demande de la s.a. European Management Services, la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1.1. Selon la s.a. Hesby Fruit, l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières et l'article 18, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 1er de la loi du 28 juillet 1992, violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'ils s'appliquent aux intérêts payés ou attribués avant le 28 juillet 1992, à tout le moins, en ce qui concerne l'impôt des sociétés, lorsque ces intérêts sont payés ou attribués au cours d'un exercice comptable clos avant le 28 juillet 1992.

En requalifiant de dividendes les intérêts payés ou attribués avant le 28 juillet 1992, les articles 1er et 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 seraient discriminatoires en ce qu'ils empêcheraient les contribuables concernés de prévoir les conséquences fiscales de leurs actes et les priveraient, de la sorte, de la sécurité juridique à laquelle ont droit tous les citoyens.

A.1.2. La s.a. Hesby Fruit déduit des considérants B.10 à B.12 de l'arrêt n° 109/2004 que les dispositions précitées sont rétroactives, d'une part, en tant qu'elles entraînent la majoration du précompte mobilier sur des intérêts payés ou attribués avant le 31 juillet 1992 et, d'autre part, en tant qu'elles modifient les règles applicables en matière d'impôt des sociétés pour des périodes imposables achevées avant cette date.

A.1.3. La s.a. Hesby Fruit allègue que la rétroactivité de dispositions législatives - leur application à des actes accomplis avant leur entrée en vigueur - crée une insécurité juridique et ne peut se justifier que par des circonstances particulières, telles que la réalisation d'un objectif d'intérêt général, comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public. Elle considère que les dispositions législatives précitées ne sont pas justifiées par de telles circonstances, même si l'intérêt général peut exiger la prise d'effet immédiate d'une mesure fiscale jugée indispensable et la limitation de la possibilité pour les contribuables de réduire par anticipation les effets de cette mesure.

La s.a. Hesby Fruit relève aussi que, selon le projet de loi, la mesure en cause n'était applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 1993 - c'est-à-dire aux intérêts payés ou attribués pendant les périodes imposables achevées au plus tôt le 31 décembre 1992 - et que c'est à la suite d'un amendement déposé le 17 juin 1992 qu'il a été décidé d'appliquer cette mesure aux intérêts payés ou attribués à partir du 27 mars 1992. La position adoptée par le ministre des Finances lors des travaux préparatoires, selon laquelle la mesure fiscale en cause n'est pas rétroactive, serait par ailleurs contestable. La s.a. Hesby Fruit estime que cette position ne tient compte

ni des sociétés qui tiennent leur comptabilité autrement que par année civile et qui clôturent leur exercice comptable entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, ni de la circonstance que les effets de la mesure fiscale en cause ne concernent pas seulement l'impôt des sociétés mais aussi le précompte mobilier. Cette position perdrait également de vue la circonstance que, quelle que soit la date de la fin de leur période imposable, les sociétés qui ont payé ou attribué des intérêts avant le 31 juillet 1992 et qui sont concernées par la mesure en cause sont privées, sans justification raisonnable, de leur droit à la sécurité juridique.

A.1.4. La s.a. Hesby Fruit estime que la rétroactivité de cette mesure a des effets pratiques disproportionnés par rapport à l'objectif de lutte contre la sous-capitalisation des sociétés.

En ce qui concerne l'impôt des sociétés, la mesure perdrait tout effet incitatif en ce qu'elle ne permettrait pas aux sociétés dont la période imposable est close de remédier à leur sous-capitalisation en se recapitalisant ou en remboursant anticipativement leurs emprunts. Au surplus, la rétroactivité les pénaliserait en leur infligeant des majorations pour absence de versements anticipés à un moment où il n'est plus possible de faire des versements complémentaires. Cette rétroactivité serait par ailleurs incompatible avec les motifs de la décision de reporter l'entrée en vigueur de la mesure de requalification de certains loyers perçus par un administrateur, insérée par l'article 4 de la loi du 28 juillet 1992.

Les sociétés concernées seraient, en outre, tenues de payer des suppléments de précompte mobilier sur des intérêts déjà payés à leurs bénéficiaires et supporteraient ainsi ce précompte sans pouvoir nécessairement le récupérer à charge du bénéficiaire de ces revenus. La s.a. Hesby Fruit juge qu'une mesure qui revient à faire supporter par le débiteur un impôt se rapportant aux revenus du créancier est, compte tenu de l'arrêt n° 109/2004, injustifiable.

Elle observe aussi que l'assimilation rétroactive des intérêts qu'elle a attribués le 31 mars 1992 à des dividendes a multiplié par huit l'impôt dû selon les règles en vigueur au moment de l'attribution de ces intérêts.

A.1.5. La s.a. Hesby Fruit ajoute que l'avis aux contribuables soumis à l'impôt sur les revenus, publié au *Moniteur belge* du 3 avril 1992, ne peut justifier la rétroactivité des dispositions en cause.

Elle relève, d'une part, qu'il n'était pas possible de prévoir que la requalification des intérêts produirait ses effets pour l'exercice d'imposition 1992, puisque cet avis ne dit rien du régime des intérêts attribués aux administrateurs et que la presse spécialisée n'a annoncé la mesure fiscale en cause qu'à la mi-avril 1992 en précisant qu'elle ne s'appliquerait qu'à partir de l'exercice d'imposition 1993. Elle souligne, d'autre part, que cet avis n'aurait pas pu, en l'espèce, atténuer les effets disproportionnés de la rétroactivité, puisque sa publication était postérieure à l'attribution des intérêts. Se référant ensuite à l'arrêt n° 109/2004, la s.a. Hesby Fruit rappelle qu'un avis publié au *Moniteur belge* en vue d'annoncer une modification de la loi fiscale ne peut, compte tenu de sa nature, de son caractère purement informatif et de l'absence de force obligatoire, remédier à l'insécurité juridique découlant de la rétroactivité et justifier celle-ci, même s'il peut corriger partiellement l'imprévisibilité d'une disposition rétroactive.

A.1.6. La s.a. Hesby Fruit relève enfin que, même dans la mesure où elles concernent des sociétés qui ont antérieurement payé ou attribué des intérêts mais qui n'ont pas clos leur exercice comptable le 31 juillet 1992, les dispositions en cause portent une atteinte injustifiée à la sécurité juridique en privant ces sociétés de la possibilité de prévoir les conséquences fiscales de leurs actes.

A.2.1.1. Selon le Conseil des ministres, l'objectif du législateur est légitime et double : d'une part, mettre sur un pied d'égalité les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux dans le régime de l'impôt des sociétés, et, d'autre part, combattre les abus auxquels donne lieu le paiement d'intérêts sur des avances prétendument consenties par les administrateurs aux sociétés de capitaux.

Le Conseil des ministres allègue que l'entrée en vigueur de la mesure fiscale à partir de l'exercice d'imposition 1993 aurait introduit deux discriminations injustifiables. Premièrement, les revenus litigieux

auraient constitué des intérêts déductibles pour la s.a. Hesby Fruit, alors qu'ils auraient représenté des dividendes dans le chef des actionnaires. Deuxièmement, ces revenus n'auraient pu être déduits comme intérêts par les sociétés qui clôturent leurs comptes par année civile ou entre le 31 juillet et le 31 décembre. C'est pourquoi le choix du 27 mars 1992 aurait permis de traiter de manière égale toutes les sociétés qui attribuent des revenus à une même date. Ce choix reposerait en outre sur un critère objectif - l'approbation de la mesure fiscale par le Conseil des ministres - et serait raisonnablement justifié.

A.2.1.2. Selon la s.a. Hesby Fruit, limiter la portée de la mesure fiscale en cause aux intérêts payés ou attribués à partir de la publication de la loi aurait permis d'éviter ces deux discriminations sans devoir donner à la mesure fiscale en cause un caractère rétroactif.

A.2.2. Se référant au considérant B.6.1 de l'arrêt n° 128/2000 et au considérant B.5.2 de l'arrêt n° 28/2002, le Conseil des ministres ajoute que la rétroactivité d'une loi n'est en principe pas interdite et que ce n'est que si elle est de nature à créer l'insécurité juridique ou si elle a pour objectif ou pour effet d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une ou de plusieurs procédures judiciaires ou d'empêcher une juridiction de se prononcer que seules des circonstances exceptionnelles ou particulières la justifieront.

Le Conseil des ministres rappelle ensuite, en se fondant sur le considérant B.6 de l'arrêt n° 115/2000, qu'une règle de droit fiscal n'est rétroactive que si elle s'applique à des situations dont les conditions de taxation sont définitivement déterminées au moment où elle entre en vigueur.

A.2.3.1. En ce qui concerne le précompte mobilier, les dispositions en cause ne seraient pas rétroactives, selon le Conseil des ministres. Il relève, à cet égard, que les revenus mobiliers appartiennent à la période imposable qui correspond à l'année au cours de laquelle ils ont été effectivement payés ou attribués et que, par conséquent, une disposition n'est pas rétroactive si elle est publiée au plus tard le 31 décembre de l'année au cours de laquelle ces revenus ont été recueillis. Il relève aussi que le précompte mobilier n'est pas un impôt mais ne constitue qu'un moyen de perception de l'impôt sur les revenus énumérés à l'article 1er, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992. Puisqu'il ne s'agit, en l'espèce, que d'une perception à valoir sur l'impôt des personnes physiques, l'appréciation du caractère rétroactif de la loi dépendrait de la date de clôture de la période imposable de cet impôt. Cette période imposable s'achevant le 31 décembre 1992, la période imposable n'aurait pas été clôturée au moment de l'entrée en vigueur de la loi.

A.2.3.2. La s.a. Hesby Fruit conteste cette analyse. Evoquant les considérants B.10, alinéa 1er, et B.12 de l'arrêt n° 109/2004, B.4 et B.5 de l'arrêt n° 110/2004 et B.10, alinéa 1er, et B.12 de l'arrêt n° 111/2004, elle avance qu'une loi qui augmente le taux du précompte mobilier est rétroactive si elle s'applique à des revenus mobiliers attribués ou mis en paiement avant son entrée en vigueur. Elle en déduit qu'en augmentant le précompte mobilier à 25 p.c. pour certains intérêts payés ou attribués à partir du 27 mars 1992, l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 a un effet rétroactif qui est d'autant plus injustifiable que le débiteur des revenus est tenu de payer au Trésor un complément de précompte mobilier sans aucune possibilité de le retenir sur le revenu visé, puisque celui-ci a déjà été payé à son bénéficiaire.

A.2.4.1.1. Le Conseil des ministres soutient par ailleurs que les dispositions en cause n'ont pas d'effet rétroactif pour les sociétés qui clôturent leurs comptes annuels le 31 décembre ou à une autre date postérieure au 31 juillet, même si l'attribution des intérêts d'avances consenties par un administrateur est antérieure à la publication des dispositions en cause. Il relève que la situation des autres sociétés procède de leur seule volonté de fixer le terme de leur exercice social à un autre moment que le 31 décembre. Il admet, en outre, que les dispositions en cause ont un effet rétroactif pour les sociétés qui ont décidé de terminer leur exercice social entre le 27 mars et le 31 juillet 1992.

A.2.4.1.2. Citant le considérant B.11 de l'arrêt n° 109/2004, la s.a. Hesby Fruit souligne qu'en matière d'impôt des sociétés, la loi qui s'applique à compter d'une date déterminée est rétroactive si, comme en l'espèce, elle s'applique à des périodes imposables déjà closes au moment de sa publication. Elle considère qu'en tant qu'elles concernent ces périodes, les dispositions en cause modifient des situations définitivement acquises.

A.2.4.2. Le Conseil des ministres avance que c'est surtout le principe de sécurité juridique que la s.a. Hesby Fruit invoque, lorsqu'elle conteste que la loi fiscale puisse régir des opérations, des faits ou des situations qui seraient totalement accomplis avant la publication de la loi. Il souligne qu'une violation des articles 10 et 11 de la Constitution suppose qu'il soit démontré que la catégorie des contribuables à laquelle appartient la s.a. Hesby Fruit est privée du bénéfice de la sécurité juridique dont jouit une autre catégorie de contribuables visée par les dispositions en cause, ce qui ne serait pas le cas puisque l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 traite de manière égale toutes les sociétés qui attribuent des intérêts à partir de la même date.

Le Conseil des ministres considère que la volonté d'éviter toute discrimination entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux justifie la rétroactivité qui concerne certaines attributions de revenus postérieures au 27 mars 1992. Il estime du reste que le choix de clôturer un exercice social à la fin de l'année civile n'a pas pour effet de provoquer une insécurité juridique que ne subiraient pas les autres sociétés de capitaux.

A.2.4.3.1. Le Conseil des ministres déduit des travaux préparatoires des dispositions en cause que la nécessité absolue et urgente de rétablir l'égalité de traitement entre, d'une part, les sociétés de personnes et leurs associés et, d'autre part, les sociétés de capitaux et leurs administrateurs ou actionnaires, est une circonstance particulière qui justifie la rétroactivité visée en A.2.4.1.

Le Conseil des ministres ajoute que ces effets rétroactifs ne créent pas de différence discriminatoire entre les sociétés qui ont décidé de terminer leur exercice social entre le 27 mars et le 31 juillet 1992 et les sociétés de capitaux qui clôturent leurs comptes par année civile ou par rapport à celles qui le font entre le 31 juillet et le 31 décembre 1992. Il observe, à cet égard, que ces effets rétroactifs ne découlent pas de la volonté du législateur mais du choix des sociétés de clore leurs comptes à un autre moment qu'à la fin de l'année civile, et que la mesure fiscale en cause n'est pas rétroactive pour les sociétés qui ont clôturé leurs comptes après le 31 juillet 1992. La différence de traitement résulterait d'un choix délibéré qui offre des avantages et des inconvénients selon les circonstances.

A.2.4.3.2. La s.a. Hesby Fruit répond que la question préjudicielle ne porte pas sur une différence de traitement entre les sociétés qui ont clos leur exercice entre le 27 mars 1992 et le 28 juillet 1992 et les autres, mais sur une différence entre celles qui ont attribué des intérêts entre ces deux dates et celles qui en ont attribué après le 28 juillet 1992, quelle que soit la date de clôture de leur exercice social. Elle allègue que les dispositions en cause portent atteinte à la sécurité juridique de toutes les sociétés qui ont attribué des intérêts entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, indépendamment de la date de clôture de leur exercice.

Cette atteinte à la sécurité juridique serait, en outre, aggravée pour les sociétés qui avaient clos leur exercice social avant le 28 juillet 1992, d'une part, parce que, faute de pouvoir encore compléter leurs versements anticipés, elles ont subi une majoration d'impôt imprévue et inévitable, et d'autre part, parce qu'elles ne pouvaient plus respecter la volonté du législateur en réduisant leur sous-capitalisation par une augmentation de leur capital ou un remboursement anticipatif des avances productives d'intérêts.

La s.a. Hesby Fruit rappelle, par ailleurs, que la rétroactivité de la loi - qui ne découle pas du choix légitime de clore un exercice comptable le 31 mars - aurait pu être évitée en limitant l'application de la nouvelle mesure aux intérêts payés ou attribués à partir de la publication de la loi, ou en appliquant cette mesure à partir de l'exercice d'imposition 1993, puisqu'à la date de publication de la loi du 28 juillet 1992, aucune période imposable afférente à cet exercice d'imposition n'était close. L'atteinte à la sécurité juridique et la rétroactivité qui résultent de la décision de fixer l'entrée en vigueur d'une nouvelle mesure fiscale par référence à une date déterminée antérieure à sa publication - plutôt que de se référer à un exercice d'imposition - doivent être compatibles avec le principe d'égalité et de non-discrimination et avec le principe d'égalité devant l'impôt.

La s.a. Hesby Fruit allègue, enfin, que les travaux préparatoires des dispositions en cause ne révèlent pas la nécessité absolue de mettre fin à l'ancienne différence de traitement entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux, ni que cette différence était jugée discriminatoire ou inéquitable. Ils révéleraient plutôt qu'une harmonisation était jugée souhaitable, voire raisonnable. Elle déduit, au surplus, du considérant B.4.5,

alinéa 1er, de l'arrêt n° 99/99 que la nécessité d'appliquer aussitôt que possible une nouvelle loi qui a pour but de mettre fin à une situation jugée discriminatoire ou inéquitable n'exige pas que son application soit rétroactive. Se référant aux arrêts n° 109/2004, n° 110/2004 et n° 111/2004, elle rappelle que, si la volonté de lutter contre les effets indésirables d'une règle fiscale peut justifier la modification de la règle sans délai, elle ne suffit pas à justifier l'effet rétroactif de cette modification.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.3.1. La s.a. European Management Services allègue, en premier lieu, que la rétroactivité qui découle de l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 porte atteinte à sa légitime confiance et à son droit à la sécurité juridique.

Elle ne conteste pas le pouvoir du législateur de déroger au principe de non-rétroactivité des lois, expressément et de manière motivée, s'il existe une justification à cette fin. Elle note cependant qu'à défaut de justification objective et raisonnable, le législateur ne pourrait, sans méconnaître l'exigence de sécurité juridique, porter atteinte à l'intérêt des justiciables d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes. Il ne pourrait être porté atteinte à la sécurité juridique qu'en cas d'exigence impérieuse qui touche à l'ordre public et pour autant que cette atteinte soit proportionnée au but poursuivi. Il est, en effet, nécessaire pour chaque contribuable, d'une part, de connaître les règles en vigueur au moment de poser un acte plus ou moins important ainsi que les conséquences qui en découlent et, d'autre part, de ne pas voir la loi fiscale intervenir dans des situations passées.

La s.a. European Management Services observe que l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 déroge aux principes généraux du droit à la sécurité juridique et à la non-rétroactivité. Les décisions prises le 27 mars 1992 par le Gouvernement ne contiendraient aucune disposition relative à l'entrée en vigueur de la mesure en cause. Elle remarque, en outre, que ni l'avis publié au *Moniteur belge* du 3 avril 1992 ni d'autres communiqués de presse n'indiquent la date de l'entrée en vigueur de la mesure en cause, alors que la rétroactivité d'autres mesures de la loi du 28 juillet 1992 avait été annoncée. Compte tenu de la pratique fréquente consistant à annoncer à l'avance l'adoption de mesures rétroactives, la s.a. European Management Services considère qu'elle pouvait compter sur l'absence d'effet rétroactif de la mesure de requalification des intérêts en dividendes.

La s.a. European Management Services en conclut qu'en l'absence, d'une part, de circonstances exceptionnelles justifiant la rétroactivité et, d'autre part, d'annonce préalable de la mesure en cause, l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 porte atteinte à sa légitime confiance et à son droit à la sécurité juridique. Faute de motivation et de proportionnalité avec le but poursuivi, cette rétroactivité ne pourrait, sans violer le principe d'égalité, intervenir dans une situation définitive.

A.3.2. La s.a. European Management Services allègue, en second lieu, que la rétroactivité qui découle de l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 viole le principe d'égalité et de non-discrimination et le principe général de sécurité juridique. Elle s'estime traitée différemment à deux égards.

La différence que fait l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 entre deux catégories de sociétés concernées par un même exercice d'imposition - d'une part, celles qui ont payé des intérêts entre le 27 mars 1992 et la publication de la loi du 28 juillet 1992 et, d'autre part, celles qui ont payé des intérêts avant le 27 mars 1992 - ne serait pas objectivement justifiée. La rétroactivité au 27 mars 1992 ne pourrait être motivée ni par le choix de la date de la publication d'un avis annonçant la mesure, qui n'a pas force de loi, ni d'aucune autre manière.

Selon la s.a. European Management Services, la différence que fait l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 entre les sociétés visées par la règle fiscale en cause qui ont été informées de son effet rétroactif par les mesures du Conseil des ministres du 27 mars 1992, par l'avis publié le 3 avril 1992 et par le projet de loi, et celles qui n'en ont pas été informées de cette manière, n'est pas justifiée.

En ce qui concerne l'effet rétroactif d'une loi et l'insécurité juridique qu'il entraîne, la s.a. European Management Services renvoie ensuite au paragraphe 17 de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes prononcé le 11 juillet 1991 dans l'affaire C-368/89 ainsi qu'aux considérants B.15 à B.20 de l'arrêt n° 109/2004 de la Cour.

Elle ajoute que le législateur a failli à son devoir général de prudence en conférant un effet rétroactif à la nouvelle mesure fiscale sans l'annoncer préalablement comme il l'a fait pour les deux mesures de la loi du 28 juillet 1992 dont il est question dans l'avis du 3 avril 1992.

A.3.3. La s.a. European Management Services considère enfin que l'interprétation de l'article 358, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 selon laquelle une déclaration au précompte mobilier établie conformément aux dispositions légales en vigueur peut, sur la base d'une loi rétroactive, être qualifiée d'irrégulière est contraire au principe général de sécurité juridique et viole le principe d'égalité et de non-discrimination.

Elle observe que les dispositions en cause ne prévoient pas de dispositions transitoires ou de possibilité de régularisation permettant le dépôt d'une déclaration au précompte mobilier conforme à la nouvelle règle fiscale pourvue d'un effet rétroactif. Elle relève, à ce propos, que la rétroactivité introduit une différence de traitement injustifiable entre les contribuables qui étaient en mesure d'introduire une déclaration conforme aux nouvelles règles après la publication de la loi du 28 juillet 1992 et ceux qui ont introduit leur déclaration entre le 27 mars et le 28 juillet 1992. L'application rétroactive de la nouvelle règle fiscale aurait pour effet que ces derniers auraient automatiquement commis une infraction aux règles fiscales et seraient automatiquement soumis au délai d'imposition extraordinaire.

A.4. Le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle est similaire à celle qui est posée dans l'affaire n° 3680 - du moins en ce qui concerne la constitutionnalité des articles 1er et 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 - et que, malgré les motifs de la décision de renvoi, elle ne vise pas les sociétés anonymes qui ont attribué des intérêts avant le 27 mars 1992. Le Conseil des ministres renvoie dès lors pour les deux premiers points de la question aux observations qu'il a formulées dans l'affaire n° 3680 (A.2.1.1. - A.2.4.3.1).

A.5. Pour le reste, le Conseil des ministres considère que l'article 358, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, lu isolément ou en combinaison avec les articles 1er et 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992, ne viole manifestement pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Il n'aperçoit pas quelle est la différence de traitement que ferait cette disposition, étant donné qu'elle s'applique indifféremment à tous les contribuables, quelle que soit la date de l'exercice fiscal à laquelle l'infraction qu'elle vise a été commise. Se référant en outre au considérant B.6 de l'arrêt n° 115/2000, le Conseil des ministres rappelle que, en ce qui concerne l'application du précompte mobilier, une mesure n'est rétroactive que si elle est publiée après le 31 décembre de l'année au cours de laquelle les revenus mobiliers auxquels elle s'applique ont été recueillis, puisque la période imposable relative au précompte mobilier coïncide avec l'annuité dont le millésime désigne l'exercice d'imposition et que les revenus mobiliers appartiennent aussi à la période imposable correspondant à l'année au cours de laquelle ils ont été payés ou attribués effectivement. Le Conseil des ministres observe à ce sujet qu'il importe uniquement de savoir si le revenu mobilier a été attribué avant le 31 décembre et que les modifications du taux du précompte relatif à ces revenus ou la qualification de ceux-ci importent peu.

Le Conseil des ministres souligne aussi que, le précompte n'étant qu'une perception à valoir sur l'impôt ou un moyen de perception de celui-ci, l'effet rétroactif d'une mesure et la détermination des obligations que la loi fiscale peut imposer au débiteur de l'impôt et des sanctions prévues pour les manquements de celui-ci dépendent de la date de la fin de la période imposable de cet impôt. Il relève que la période imposable relative à l'impôt des personnes physiques - qui s'achève le 31 décembre 1992 - n'était pas terminée au moment de l'entrée en vigueur des dispositions en cause. Il ajoute qu'il en allait de même pour les sociétés, quelle que soit la date choisie par celles-ci pour la fin de leur exercice social, en particulier pour celles qui l'achèvent le 31 décembre, quelle que soit la date d'attribution des intérêts sur les avances qui leur ont été consenties par un administrateur.

- B -

B.1. Selon l'article unique, alinéa 2, de la loi du 12 juin 1992 « portant confirmation du Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné le 10 avril 1992 », ce Code « s'applique à partir de l'exercice d'imposition 1992 ».

Avant sa modification par l'article 1er de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières, l'article 18, 3°, de ce Code disposait :

« Les dividendes comprennent :

[...]

3° les intérêts des avances faites aux sociétés de personnes par les associés ou leur conjoint, ainsi que par leurs enfants, lorsque les associés ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, sauf quand il s'agit d'avances faites aux sociétés coopératives qui sont agréées par le Conseil National de la Coopération ».

B.2. L'article 18, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 disposait, après son remplacement par l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 et avant sa modification par l'article 3, 1°, de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne » :

« Les dividendes comprennent :

[...]

3° les intérêts des avances lorsqu'une des limites suivantes est dépassée et dans la mesure de ce dépassement :

- soit la limite fixée à l'article 55,

- soit lorsque le montant total des avances productives d'intérêts excède le capital libéré augmenté des réserves taxées, au début de la période imposable ».

B.3. L'article 18, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 1er, 2°, de la loi du 28 juillet 1992, disposait, avant son remplacement par l'article 3, 2°, de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 :

« Est considérée comme avance toute créance, représenté ou non par des titres, détenue par un administrateur de société de capitaux sur cette société ou par un associé d'une société de personnes sur cette société ainsi que toute créance détenue par leur conjoint ou leurs enfants sur ces sociétés lorsque l'administrateur, l'associé ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, à l'exception :

1° des obligations émises par appel public à l'épargne;

2° des créances sur des sociétés coopératives qui sont agréées par le Conseil national de la Coopération;

3° des créances détenues par des administrateurs ou des associés ayant la qualité de société visée à l'article 179 ».

B.4. L'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 dispose :

« Les articles 1er et 19 sont applicables aux intérêts des avances payés ou attribués à partir du 27 mars 1992 ».

B.5. Il ressort des motifs des décisions de renvoi que la Cour est invitée à examiner la compatibilité avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992, en ce qu'il traiterait une société anonyme qui a, entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, de la même manière qu'une société anonyme qui a adopté le même comportement après le 28 juillet 1992.

Il est reproché à la disposition en cause de rendre cet article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, tel qu'il est libellé à la suite de l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992, applicable à la première société précitée, tant en ce qui concerne le calcul de l'impôt des sociétés qu'en ce qui concerne celui du précompte mobilier.

B.6.1. Il ressort des motifs des décisions de renvoi qu'il incombe à la Cour de vérifier d'abord si une société anonyme qui a entre le 27 mars et le 28 juillet 1992 payé ou attribué à

un de ses administrateurs des intérêts visés par l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, est, au regard de la disposition en cause, dans une situation essentiellement différente de celle d'une société anonyme qui a adopté le même comportement après le 28 juillet 1992.

B.6.2. L'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 a notamment pour objet de déterminer le moment à partir duquel la règle énoncée à l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 produit ses effets.

B.6.3. Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

En ce qui concerne l'impôt des sociétés, la dette d'impôt naît définitivement à la date de la clôture de la période imposable, c'est-à-dire la période au cours de laquelle sont recueillis les revenus qui constituent la base imposable. Il découle de l'article 360 du Code des impôts sur les revenus 1992 qu'il n'existe pas de situation fixée de manière irrévocable avant la fin de cette période.

En ce qui concerne le précompte mobilier, la dette d'impôt naît définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus sur lesquels le précompte mobilier est dû.

B.6.4. La loi du 28 juillet 1992 a été publiée le 31 juillet 1992. L'article 1er, 1°, de cette loi - qui a remplacé l'article 18, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 - est, en application de l'article 4, alinéa 2, de la loi du 31 mai 1961 « relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires », entré en vigueur le 10 août 1992.

B.6.5.1. En ce qui concerne le calcul de l'impôt des sociétés, l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 s'appliquerait dès lors, en l'absence de la disposition en cause, aux seuls intérêts payés ou attribués au cours d'une période imposable qui n'était pas close le 10 août 1992. Un même traitement serait donc réservé à des intérêts payés ou attribués entre le

27 mars et le 28 juillet 1992, et à des intérêts payés ou attribués du 29 juillet au 9 août 1992 inclus.

B.6.5.2. La société anonyme qui - à l'instar de la société qui est à l'origine de la seconde question préjudicielle - a payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, au cours d'une période imposable qui n'était pas close le 10 août 1992, n'est pas dans une situation essentiellement différente de celle de la société anonyme qui a payé ou attribué de tels intérêts après le 28 juillet 1992, au cours d'une période imposable qui n'était pas close le 10 août 1992. La disposition en cause ne modifie pas la situation de ces deux catégories de sociétés.

B.6.5.3. La société anonyme qui - à l'instar de la société qui est à l'origine de la première question préjudicielle - a payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, au cours d'une période imposable close avant le 10 août 1992, n'est pas non plus dans une situation différente de celle de la société anonyme qui a, entre le 29 juillet et le 9 août 1992, payé ou attribué de tels intérêts au cours d'une période imposable close au plus tard à cette dernière date.

Elle est, par contre, dans une situation différente de celle de la société anonyme qui a payé ou attribué de tels intérêts après le 28 juillet 1992, au cours d'une période imposable qui n'était pas close le 10 août 1992.

La Cour limite son examen, en ce qui concerne le calcul de l'impôt des sociétés, à ce traitement identique de situations différentes.

B.6.6. En ce qui concerne le calcul du précompte mobilier, l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 s'appliquerait, en l'absence de la disposition en cause, aux intérêts payés ou attribués à partir du 10 août 1992.

Une société anonyme qui - à l'instar des sociétés qui sont à l'origine des deux questions préjudicielles - a payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, n'est donc pas dans une situation différente de celle de la société anonyme qui a payé ou attribué de tels intérêts entre le 29 juillet et le 9 août 1992.

Elle est, par contre, dans une situation différente de celle qui a payé ou attribué de tels intérêts à partir du 10 août 1992.

B.7. En ce qui concerne le calcul de l'impôt des sociétés, la disposition en cause confère à l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 un effet rétroactif à l'égard de la société anonyme qui a payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par cet article, entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, au cours d'une période imposable close avant le 10 août 1992.

En ce qui concerne le précompte mobilier, la disposition en cause confère à l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 un effet rétroactif à l'égard de la société anonyme qui a payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par cet article, entre le 27 mars et le 28 juillet 1992.

B.8. La non-rétroactivité des lois est une garantie qui a pour but de prévenir l'insécurité juridique et qui exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que chacun puisse prévoir, de manière raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé, au moment où cet acte se réalise.

La rétroactivité des lois ne peut être justifiée que lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général.

B.9.1. La disposition en cause est justifiée par la circonstance que la mesure prévue à l'article 1er de la loi du 28 juillet 1992 a, « en tant qu'elle modifie le régime fiscal des intérêts d'avances, été approuvée par le Conseil des ministres en séance du 27 mars 1992 » (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/7, pp. 10-11; *Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/9, pp. 172-173).

B.9.2. L'article 1er de l'avant-projet de loi envoyé le 14 avril 1992 pour avis à la section de législation du Conseil d'Etat proposait le remplacement de l'article 18, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 par la disposition suivante :

« 3° Les intérêts de toutes créances représentées ou non par des titres que des associés, administrateurs ou leurs conjoints, ainsi que leurs enfants, lorsque les associés, administrateurs ou leurs conjoints ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, détiennent à l'égard de sociétés de capitaux et de sociétés de personnes, sauf quand il s'agit de créances sur des sociétés coopératives qui sont agréées par le Conseil National de la Coopération » (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/1, pp. 58 et 101).

Cette disposition devait, selon l'article 43, § 2, du même avant-projet de loi, « entre[r] en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1993 » (*ibid.*, p. 74).

L'article 1er du projet de loi déposé à la Chambre des représentants le 8 mai 1992 proposait le remplacement de l'article 18, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 par la disposition suivante :

« 3° Les intérêts de toutes créances représentées ou non par des titres que des administrateurs et associés de sociétés de capitaux et de sociétés de personnes, leurs conjoints, ou leurs enfants lorsque les administrateurs, associés ou leurs conjoints ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, détiennent à l'égard de ces sociétés, sauf quand il s'agit de créances sur des sociétés coopératives qui sont agréées par le Conseil National de la Coopération » (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/1, pp. 115-116).

Cette disposition devait, selon l'article 42, § 2, du même projet de loi, « entre[r] en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1993 » (*ibid.*, p. 130).

B.9.3. L'article 1er, 1°, deuxième tiret, et l'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 proviennent de l'adoption d'un amendement déposé à la Chambre des représentants le 17 juin 1992 (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/7, pp. 8-11) qui suggère, à la suite de discussions, une modification substantielle du texte proposé par le Gouvernement (*Ann.*, Chambre, 1991-1992, 29 juin 1992, n° 31, pp. 1180, 1200 et 1217; *Ann.*, Chambre, 1991-1992, 30 juin 1992, n° 33, p. 1262).

B.10. L'« avis aux contribuables soumis à l'impôt sur les revenus » publié au *Moniteur belge* le 3 avril 1992 indique que le « Conseil des ministres a approuvé le 27 mars 1992 diverses mesures fiscales dans le cadre du budget 1992 » et précise que ces « mesures seront reprises dans un projet de loi à déposer au Parlement le plus rapidement possible ». Cet avis attire, par ailleurs, « l'attention sur deux mesures qui entreront en vigueur à la date où le Gouvernement les a annoncées » : la « désactivation de la déduction pour investissement à l'égard de certaines sociétés » et l'« apport d'immeubles ou d'espèces à des sociétés étrangères bénéficiant d'un régime fiscal favorable ».

L'« avis aux contribuables soumis à l'impôt sur les revenus » publié au *Moniteur belge* le 22 avril 1992 indique que le « Conseil des ministres a approuvé le 4 avril 1992 diverses mesures fiscales dans le cadre du contrôle du budget 1992 » et précise que ces « mesures seront reprises dans un projet de loi à déposer au Parlement le plus rapidement possible ». Cet avis attire, par ailleurs, « l'attention sur une mesure en matière de plus-values qui [...] sera applicable à partir du 6 avril 1992 ».

Même si ces avis avaient fait mention de la mesure fiscale traduite par l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992, ils n'auraient pu suffire à justifier l'effet rétroactif d'une disposition législative.

La société anonyme qui a, entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 aurait agi sans fondement légal si elle avait, sur la seule base d'un tel avis, calculé le précompte mobilier à retenir sur ces intérêts en appliquant le taux prévu pour les dividendes.

B.11. La mesure inscrite à l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992 n'a pas pour objectif d'augmenter les recettes de l'Etat. Elle tend, d'une part, à lutter contre certaines pratiques adoptées pour bénéficier du régime fiscal des intérêts, plus favorable que celui des

dividendes et, d'autre part, à limiter le recours des entreprises à l'emprunt afin d'encourager leur autofinancement (*Doc. parl.*, Sénat, 1991-1992, n° 425-2, p. 58).

Si la volonté de lutter contre certaines pratiques peut amener le législateur à prendre une mesure applicable sans délai, elle ne suffit pas à justifier son effet rétroactif.

B.12. La Cour n'aperçoit pas d'élément de nature à justifier la rétroactivité de l'article 18, alinéa 1er, 3°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 1er, 1°, de la loi du 28 juillet 1992.

B.13. En tant qu'il rend cette disposition législative applicable au calcul de l'impôt des sociétés dû par la société anonyme qui a payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par cette disposition, entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, au cours d'une période imposable close avant le 10 août 1992, l'article 47, § 6, n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution.

En tant qu'il rend la même disposition applicable au calcul du précompte mobilier dû par la société anonyme qui a, entre le 27 mars et le 28 juillet 1992, payé ou attribué à un de ses administrateurs des intérêts visés par cette disposition, l'article 47, § 6, n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 47, § 6, de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières viole les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, dans la mesure précisée en B.13.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 10 mai 2006.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior