

Numéro du rôle : 3828
Arrêt n° 105/2006 du 21 juin 2006

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 59, § 1er, de la loi de redressement du 31 juillet 1984, posée par le Tribunal de première instance de Bruges.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, A. Alen et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 6 décembre 2005 en cause de la s.a. Clama Mattress Ticking contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 8 décembre 2005, le Tribunal de première instance de Bruges a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 59, § 1er, de la loi de redressement du 31 juillet 1984 viole-t-il le principe constitutionnel d'égalité et l'interdiction de discrimination inscrits aux articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il prive de l'avantage de l'immunité des distributions de dividendes une société résidente qui a son principal établissement dans une zone de reconversion, mais son siège social en dehors de cette zone ? ».

La s.a. Clama Mattress Ticking, dont le siège social est établi à 8900 Ypres, Oostkaai 38, et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire.

A l'audience publique du 31 mai 2006 :

- ont comparu :
 - . Me W. Vandenberghe, avocat au barreau de Gand, pour la s.a. Clama Mattress Ticking;
 - . Me G. Leyns *loco* Me E. Van Acker, avocats au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise 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*

Le Tribunal de première instance de Bruges est saisi d'une action contre plusieurs cotisations à l'impôt des sociétés. La partie demanderesse, la s.a. Clama Mattress Ticking, demande notamment, sur la base de l'article 59 de la loi de redressement du 31 juillet 1984, l'immunité fiscale pour les dividendes distribués en 2000. Selon le service de taxation, le montant des dividendes distribués doit être cumulé avec le bénéfice imposable et l'immunité ne peut être accordée, car la partie demanderesse n'a pas toujours eu son siège social dans une zone de reconversion, comme le veut l'article 59, § 1er, 2°, de la loi de redressement du 31 juillet 1984, et notamment parce que tel n'était pas le cas de janvier 1992 à mai 1994.

La demanderesse, dont le siège social était à l'époque établi à Zwevegem, a repris, le 9 juillet 1992, dans le cadre d'une fusion par absorption, la s.a. Clama Weaving Company, société dont le siège était établi à Ypres, qui se trouve dans une zone de reconversion, et ce avec effet rétroactif au 1er janvier 1992. Le 25 janvier 1993, le

conseil d'administration de la demanderesse a décidé de transférer le siège social à Courtrai et, le 10 mai 1994, le siège social fut transféré à Ypres. En 2000, le siège social de la demanderesse se trouvait encore à Ypres.

Devant le juge *a quo*, la demanderesse fait valoir qu'il est contraire au principe constitutionnel d'égalité de lui refuser l'immunité des dividendes distribués, au motif que son siège social était situé temporairement, entre janvier 1992 et mai 1994, en dehors d'une zone de reconversion, alors que son unique siège d'exploitation industriel, et donc son « principal établissement », était toujours situé à Ypres. Selon elle, il n'est pas justifié qu'une entreprise dont l'unique siège d'exploitation se trouve dans une zone de reconversion et qui contribue ainsi à la reconversion industrielle, ne puisse bénéficier de l'immunité, même si le siège social était temporairement établi ailleurs.

La partie défenderesse fait valoir que les documents qui ont été produits font apparaître qu'au cours de la période où le siège social n'était pas situé à Ypres, d'importantes décisions ont été prises dans ce siège et que les activités d'expédition, les activités administratives et commerciales devaient encore être transférées à Ypres au moment de la fusion. Le choix du législateur d'exiger que le siège social comme le principal établissement soient établis et maintenus dans une zone de reconversion a été dicté par l'intérêt de l'ancrage de l'entreprise dans la zone où cette entreprise peut contribuer à la reconversion industrielle.

Le juge *a quo* constate que l'article 59, § 1er, 2°, de la loi de redressement du 31 juillet 1984 est, certes, clair, mais estime que la position de la partie demanderesse soulève la question de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que l'article 59, § 1er, de la loi de redressement du 31 juillet 1984 (ci-après : loi de redressement) viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que cette disposition prive du bénéfice de l'immunité des dividendes la société résidente dont le principal établissement se trouve dans une zone de reconversion, mais dont le siège social est situé ailleurs. A son estime, une telle société est objectivement comparable à une société qui a son principal siège d'exploitation comme son siège social dans une zone de reconversion.

Elle allègue que la loi de redressement visait à promouvoir la reconversion industrielle dans les régions lourdement frappées par la crise (les zones dites de reconversion). A son estime, eu égard à cet objectif, il n'est pas justifié qu'une société dont l'unique ou le principal siège d'exploitation se trouve dans la zone de reconversion et qui contribue ainsi à la reconversion industrielle de la région soit privée de l'immunité, même si son siège social est établi ailleurs. Elle observe que la condition formulée à l'article 59, § 1er, 3°, *juncto* § 5, de la loi de redressement, à savoir que, pour entrer en ligne de compte pour l'immunité, la société en question doit affecter une somme au moins égale à 60 p.c. du capital libéré en numéraire pour effectuer des investissements en immobilisations corporelles dans la zone de reconversion, garantit déjà que la société concernée contribue substantiellement à la reconversion industrielle de la zone visée. Elle souligne également que les « fausses sociétés de reconversion » peuvent, en dehors de la zone, en Belgique comme à l'étranger, créer des succursales dont les activités sont accessoires à l'activité principale et qui peuvent également comprendre des sièges d'exploitation, sans que l'immunité soit compromise pour autant.

A.1.2. A l'appui de sa thèse, elle se réfère à un amendement qui a été déposé au cours des travaux parlementaires de la loi de redressement et qui exprimait à son sens mieux l'intention du législateur. Cet amendement fut toutefois rejeté.

Bien qu'elle soit consciente qu'il ne s'agit pas, en l'espèce, d'une situation transfrontalière, la partie demanderesse devant le juge *a quo* cite des extraits de jurisprudence européenne, dont il doit, selon elle, se déduire que la distinction établie entre les sociétés sur la base du lieu d'établissement du siège est contraire à la liberté d'établissement. Les sociétés qui se trouvent dans des situations comparables du point de vue économique doivent être traitées de la même manière, peu importe l'endroit où se trouve leur siège ou leur domicile. Selon

elle, cette jurisprudence implique que, d'un point de vue économique et dans les faits, les sociétés se trouvent dans des situations égales lorsque leur unique ou principal siège d'exploitation est établi dans la zone de reconversion, même si le siège social d'une d'entre elles est établi en dehors de cette zone. Au point de vue fiscal, les deux doivent être traitées de la même manière pour ce qui est de l'octroi d'avantages fiscaux liés à l'établissement dans la zone de reconversion.

A.2.1. Le Conseil des ministres examine en premier lieu l'objectif de la loi de redressement, par laquelle le législateur a entendu créer les instruments juridiques permettant de concrétiser la politique de reconversion industrielle. L'une des mesures consistait à accorder une immunité temporaire et limitée à l'impôt des sociétés aux sociétés qui investissaient dans une zone de reconversion sans faire appel au financement par le Fonds de rénovation industrielle (F.R.I.).

Le Conseil des ministres souligne que l'obligation, pour les « fausses sociétés de reconversion », d'établir et de maintenir dès la création le siège social comme le principal établissement dans une zone de reconversion est à mettre en parallèle avec l'obligation, pour les « véritables sociétés de reconversion », d'avoir leur siège et leur principal siège d'exploitation dans une zone de reconversion, comme le veut l'article 50, alinéa 1er, 2°, de la loi de redressement. Les « fausses sociétés de reconversion » peuvent quant à elles ouvrir à l'étranger comme en Belgique des succursales dont les activités sont accessoires par rapport à l'activité principale, sans toutefois affecter à l'organisation de ces succursales les immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de reconversion.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, le siège social d'une société est généralement aussi son principal établissement. C'est là que se concentre la conduite des affaires, que s'exercent en fait l'impulsion génératrice et le contrôle supérieur. C'est là aussi qu'ont lieu la plupart des assemblées générales des actionnaires ou des associés. Le Conseil des ministres souligne que certains documents font apparaître que tant des réunions du conseil d'administration que des réunions de l'assemblée générale des actionnaires ont eu lieu au siège social de la demanderesse et que d'importantes décisions y ont été prises. C'est encore là qu'était tenue la comptabilité de la société liquidée s.a. Clama Weaving Company.

Le Conseil des ministres ajoute que le siège social constitue un point de référence juridique pour les tiers, étant donné que toute la correspondance officielle est envoyée à cette adresse. Le siège social ne peut dès lors être considéré comme un élément accessoire.

Selon le Conseil des ministres, il existe effectivement une différence objective entre une société dont le principal établissement se trouve dans une zone de reconversion, mais dont le siège social est situé en dehors de cette zone et une société dont l'établissement principal et le siège social se trouvent dans une zone de reconversion.

Le Conseil des ministres soutient que l'obligation pour les « fausses sociétés de reconversion » d'établir et de maintenir le siège social ainsi que le principal établissement dans la zone de reconversion est dictée par l'intérêt de l'ancrage de l'entreprise dans la zone où l'entreprise peut contribuer à la reconversion industrielle. En effet, dans la pratique, il s'avère que l'établissement du siège social dans cette zone est parfois beaucoup plus déterminant que l'établissement du siège d'exploitation. Le critère de l'établissement et du maintien du siège social dans la zone de reconversion est par conséquent un critère pertinent afin d'attribuer des avantages fiscaux. L'obligation d'avoir son siège social et le principal établissement dans une zone de reconversion avait pour but de garantir un redressement durable de l'emploi et des activités économiques au sein de la zone de reconversion. En effet, outre l'emploi direct, l'emploi indirect peut également provenir du siège social comme du principal établissement. Eu égard aux importants avantages fiscaux qui ont été accordés, le Conseil des ministres estime qu'il est justifié de demander une justification juridique, économique et matérielle maximale aux bénéficiaires.

- B -

B.1. L'article 59, § 1er, de la loi de redressement du 31 juillet 1984, tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, énonce :

« Les revenus distribués aux actions ou parts sont exclus des bénéfices sociaux imposables à l'impôt des sociétés dans le chef des sociétés, associations, établissements ou organismes déterminés aux articles 98, 100 et 102 du Code des impôts sur les revenus qui :

1° sont constitués du 1er janvier 1984 au 22 juillet 1990 inclusivement, sans apport F.R.I.;

2° établissent et maintiennent leur siège social et leur principal établissement dans une zone de reconversion;

3° à l'égard des actionnaires ou associés, prennent l'engagement, et le respectent, d'affecter, avant la fin du premier exercice comptable de la période d'immunité déterminée suivant le choix prévu au § 2, 3°, une somme au moins égale à 60 p.c. du capital libéré en numéraire, ou de l'augmentation de capital libéré en numéraire et des primes d'émission y afférentes, à l'acquisition ou à la constitution d'immobilisations corporelles visées au § 5, et affectées à l'exercice de l'activité professionnelle, à l'exclusion des immobilisations dont l'usage est cédé à un tiers ».

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour au sujet de la compatibilité de l'article 59, § 1er, de la loi de redressement du 31 juillet 1984 avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que cette disposition établit une distinction entre, d'une part, les sociétés qui ont, dès leur création, établi et maintenu leur siège social et leur principal établissement dans une zone de reconversion et, d'autre part, les sociétés qui ont établi et maintenu dans une zone de reconversion leur principal établissement, mais pas leur siège social. Seule la première catégorie de sociétés entre en ligne de compte, dans des limites déterminées et au cours d'une période déterminée, pour l'exonération de l'impôt des sociétés sur les revenus distribués, à condition d'avoir conclu et respecté certains engagements en matière d'investissements.

Il apparaît donc que la question préjudicielle porte en réalité sur l'article 59, § 1er, 2°, de sorte que la Cour limite son examen à cette disposition.

B.3.1. Il ressort des travaux préparatoires de la loi de redressement du 31 juillet 1984 que le législateur a voulu mener dans certaines régions gravement frappées par la crise économique « une politique cohérente et orientée de reconversion, d'innovation et

d'encouragement du dynamisme d'investissement » (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n° 927/1, p. 20). Il a dès lors créé des instruments juridiques « afin de concrétiser une politique cohérente et orientée de reconversion industrielle » (*ibid.*).

Les mêmes travaux parlementaires précisent que :

« la reconversion correspond à une restructuration géographique dans la périphérie socio-économique en vue de rétablir l'emploi entamé par des mesures de restructuration. Dans ce cas, la reconversion est synonyme d'innovation ou de rénovation. Si elle se veut efficace, la reconversion doit en effet être axée sur de nouveaux secteurs, de nouvelles activités ou de nouvelles méthodes de production » (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n° 927/27, p. 456).

B.3.2. L'article 59 de la loi de redressement du 31 juillet 1984 s'inscrit dans cette politique et prévoit une « exonération temporaire (et limitée) de l'impôt des sociétés pour les sociétés qui réalisent certains investissements dans la zone de reconversion, sans qu'il soit fait appel au F.R.I. pour le financement » (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n° 927/1, p. 20).

A cet égard, plusieurs conditions sont imposées. L'immunité n'est accordée qu'aux sociétés qui sont soumises à l'impôt des sociétés et qui ont été créées dans une zone de reconversion entre le 1er janvier 1984 et le 22 juillet 1990 sans intervention du Fonds de rénovation industrielle. Elles doivent en outre souscrire à un engagement d'investissement, à savoir affecter une somme au moins égale à 60 p.c. du capital libéré en numéraire ou de l'augmentation de capital libéré en numéraire et des primes d'émission y afférentes, à l'acquisition ou à la constitution d'immobilisations corporelles qui sont situées dans une zone de reconversion et qui sont destinées à la recherche, au développement, à la production et à la commercialisation de produits nouveaux, de technologies nouvelles et d'améliorations de procédés industriels (article 59, § 1er, 3°, *juncto* § 5).

L'immunité n'est accordée que dans la mesure où le capital pris en compte est affecté, avant la fin de l'exercice comptable, à des immobilisations corporelles que la société utilise pour l'exercice de son activité professionnelle et dans la mesure où la société satisfait à certains critères d'occupation par tranche de 5 000 000 de francs d'immobilisations à la fin de l'exercice comptable.

La disposition litigieuse établit en particulier comme condition que les sociétés aient, depuis leur création, établi et maintenu leur siège social et leur principal établissement dans une zone de reconversion.

B.4.1. C'est en principe au législateur qu'il appartient de déterminer les conditions auxquelles doit satisfaire une société pour entrer en ligne de compte pour l'immunité fiscale en faveur des sociétés établies dans les zones de reconversion, mais il doit, ce faisant, respecter le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.4.2. Le double critère de l'établissement et du maintien, depuis la création, du siège social comme du principal établissement dans la zone de reconversion est objectif et pertinent par rapport au but du législateur, qui a voulu encourager, par une mesure fiscale particulièrement favorable, des investissements privés qui s'inscrivent dans le cadre de sa politique de soutien de nouvelles activités économiques et en même temps la création de nouveaux emplois dans les zones qui étaient lourdement frappées par la crise économique.

B.4.3. Lorsque le législateur, par sa politique de reconversion, entend redonner vie aux régions économiquement défavorisées et veut y promouvoir l'emploi, l'on ne peut considérer comme manifestement déraisonnable le fait qu'il lie l'octroi d'un avantage fiscal important aux attaches juridiques et factuelles effectives de la société dans la zone en question, de sorte qu'il peut exiger que tant le siège social que le principal établissement soient établis et maintenus dans la zone de reconversion. Cette double condition garantit non seulement que l'entreprise s'établira effectivement dans la zone de reconversion, mais elle permet en outre de lutter contre certains abus :

« La loi exclut qu'une même société de reconversion s'établisse dans différentes zones de reconversion. La société doit avoir son siège et son principal établissement à l'intérieur de la zone. Il ne peut évidemment y en avoir qu'un par personne juridique. Bien sûr, il est possible pour un même groupe de créer des sociétés dans plus d'une zone de reconversion.

Juridiquement, il doit néanmoins s'agir de personnes morales distinctes » (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n° 927/27, p. 467).

En outre, il peut être relativement simple de satisfaire à la condition d'établir et de maintenir le siège social dans la zone de reconversion.

B.5. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 59, § 1er, 2°, de la loi de redressement du 31 juillet 1984 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 21 juin 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts