

Numéro du rôle : 3848
Arrêt n° 162/2006 du 8 novembre 2006

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 289bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance d'Anvers.

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 des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 6 janvier 2006 en cause de la SCRL « Vereycken & Vereycken » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 16 janvier 2006, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « L'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses et modifié par l'article 28 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, viole-t-il le principe d'égalité formulé aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une P.M.E. mais qui réalisent un bénéfice imposable supérieur au montant limite fixé à l'article 215 du C.I.R. 1992 sont exclues de l'application du crédit d'impôt, alors que les sociétés qui répondent également aux caractéristiques d'une P.M.E. mais dont le bénéfice imposable n'est pas supérieur au montant limite fixé à l'article 215 du C.I.R. 1992 peuvent, elles, bénéficier du crédit d'impôt de l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992 ? »;

2. « L'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses et modifié par l'article 28 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, viole-t-il le principe d'égalité formulé aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui ne répondent pas aux caractéristiques d'une P.M.E. mais qui réalisent un bénéfice imposable qui n'est pas supérieur au montant limite fixé à l'article 215 du C.I.R. 1992, peuvent bénéficier de l'application du crédit d'impôt, alors que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une P.M.E. mais dont le bénéfice imposable est supérieur au montant limite fixé à l'article 215 du C.I.R. 1992, sont exclues du crédit d'impôt de l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992 ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SCRL « Vereycken & Vereycken », dont le siège social est établi à 2550 Kontich, Veldkant 2;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 13 septembre 2006 :

- ont comparu :

. Me J. Roseleth *loco* Me L. De Broeck, avocats au barreau de Bruxelles, pour la SCRL « Vereycken & Vereycken »;

. Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, 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*

L'action devant le juge *a quo* concerne le droit pour la partie demanderesse, la SCRL « Vereycken & Vereycken », de bénéficier du taux réduit de l'impôt des sociétés mentionné à l'article 215, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992) et son droit à l'imputation d'un crédit d'impôt pour l'exercice d'imposition 2003.

En vertu de l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, une société ne peut, pour l'exercice d'imposition 2003, bénéficier du taux réduit de l'impôt des sociétés que lorsque son revenu imposable n'excède pas 323 750 euros. Seules les sociétés qui bénéficient du taux réduit en matière d'impôt des sociétés entrent en ligne de compte, en vertu de l'article 289bis, § 2, du C.I.R. 1992, pour le crédit d'impôt.

Le juge *a quo* constate que la demanderesse est une petite ou moyenne entreprise (ci-après : P.M.E.) et a, pour l'exercice d'imposition 2003, un revenu imposable de 323 975,79 euros. Le revenu imposable de la demanderesse étant donc supérieur de 225,79 euros au montant limite fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, elle ne peut pas bénéficier du taux réduit en matière d'impôt des sociétés, ni du crédit d'impôt.

Le juge *a quo* observe que le crédit d'impôt prévu à l'article 289bis du C.I.R. 1992 a été instauré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses et avait notamment pour objet de favoriser l'autofinancement des petites et moyennes entreprises. Il pose dès lors les questions préjudicielles reproduites ci-dessus.

## III. *En droit*

- A -

A.1.1. La demanderesse devant le juge *a quo* constate que, conformément à l'article 289bis, § 2, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, la réunion des conditions de l'article 215 du C.I.R. 1992 pour bénéficier du taux réduit en matière d'impôt des sociétés constitue le critère, pour l'exercice d'imposition 2003, pour pouvoir bénéficier de l'imputation du crédit d'impôt. Une société ne peut avoir, pour l'exercice d'imposition concerné, qu'un revenu imposable de maximum 323 750 euros et ne peut pas relever de l'un des motifs d'exclusion visés à l'article 215, alinéa 3, du C.I.R. 1992. Selon la demanderesse, il y a lieu d'examiner si ce critère utilisé par le législateur pour déterminer quelles sociétés peuvent bénéficier du crédit d'impôt est objectivement et raisonnablement justifié.

Elle souligne que le crédit d'impôt prévu par l'article 289bis du C.I.R. 1992 a été instauré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses. Elle déduit des travaux préparatoires de cette loi que l'instauration d'un nouveau régime de crédit d'impôt s'inscrivait dans le cadre de l'objectif du législateur de renforcer l'assise économique de notre pays et de mener une politique dynamique en faveur de l'emploi. L'instauration, en particulier, du crédit d'impôt avait pour but d'encourager l'accroissement des fonds propres des entreprises, et plus précisément des P.M.E., et de favoriser leur autofinancement. Concrètement, le législateur a instauré pour les sociétés un crédit d'impôt qui ne portait que sur les apports en numéraire. Le pourcentage du crédit d'impôt a été fixé à 7,5 p.c. avec un maximum de 18 831,48 euros. Le crédit d'impôt a été subordonné à la condition de pouvoir bénéficier du taux réduit en matière d'impôt des sociétés, fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992. La demanderesse devant le juge *a quo* souligne que cette condition a été critiquée dès

l'adoption de la loi et qu'un certain nombre de parlementaires avaient posé la question de savoir si la promotion de l'autofinancement des P.M.E. pouvait être réalisée en limitant le crédit d'impôt aux sociétés qui bénéficient du taux réduit en matière d'impôt des sociétés. La demanderesse déduit de la réponse donnée à cette question par le ministre compétent que cette limitation était dictée par des motifs budgétaires.

Selon la demanderesse devant le juge *a quo*, le critère du taux réduit en matière d'impôt des sociétés fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 n'est pas pertinent pour atteindre l'objectif visé. En effet, tout accroissement des fonds propres dans une entreprise génère normalement une plus-value, ce qui entraîne à son tour l'augmentation des recettes fiscales en matière d'impôt des sociétés. Pour ces motifs, la première question préjudicielle appelle, selon elle, une réponse affirmative.

A.1.2. Selon la demanderesse devant le juge *a quo*, une seconde discrimination peut être trouvée dans le fait que le critère de l'application du taux réduit en matière d'impôt des sociétés a pour effet que certaines P.M.E., qui constituent le groupe cible de la mesure en cause, sont exclues pour la seule et unique raison qu'elles génèrent un revenu imposable trop élevé.

La demanderesse devant le juge *a quo* renvoie à cet égard à l'arrêt n° 59/2004 du 31 mars 2004, dont elle déduit que lorsque le législateur entend instaurer une mesure dérogatoire pour les P.M.E., celle-ci doit se baser sur un critère objectif et pertinent par rapport au but de la mesure. Lorsque le législateur entend favoriser uniquement les P.M.E., les conditions qu'il édicte doivent conduire à ce que seules les P.M.E. puissent bénéficier de cet avantage. Cette condition n'est pas respectée, selon elle, si des entreprises sont exclues d'une règle favorable aux P.M.E. pour des conditions purement formelles, comme celles visées à l'article 215, alinéas 2 et 3, du C.I.R. 1992, alors qu'elles se trouvent, sur le plan de l'objectif du législateur, dans une situation similaire à celle des P.M.E. qui bénéficient effectivement de la mesure de faveur. Ainsi, on ne peut admettre qu'une entreprise ne serait plus une P.M.E. parce qu'elle a un revenu imposable trop élevé pour bénéficier du taux réduit en matière d'impôt des sociétés. Le critère pour pouvoir bénéficier du crédit d'impôt, à savoir le droit au taux réduit en matière d'impôt des sociétés, n'est par conséquent, selon la demanderesse, pas pertinent. Ainsi, non seulement le revenu imposable d'une société ne peut pas excéder 323 750 euros, mais, en outre, une société ne peut pas avoir été explicitement exclue de ce taux réduit conformément aux dispositions de l'alinéa 3 de l'article 215 du C.I.R. 1992. Pareil critère conduit, selon la demanderesse devant le juge *a quo*, à ce qu'une société ne soit fiscalement plus considérée comme une P.M.E. et ne puisse pas bénéficier du crédit d'impôt, bien qu'elle soit bel et bien une P.M.E.

La demanderesse devant le juge *a quo* est d'avis que le montant du bénéfice imposable au cours d'un exercice comptable bien précis n'est qu'un des critères déterminants pour l'application du crédit d'impôt. Un tel critère n'est toutefois pas pertinent pour vérifier si une société présente les caractéristiques d'une P.M.E. Le législateur a ainsi créé la possibilité pour de grandes sociétés qui réalisent, au cours d'un exercice comptable déterminé, un bénéfice imposable qui n'est pas supérieur au montant limite fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, de bénéficier du crédit d'impôt. Inversement, il est possible que des P.M.E., qui en principe ont effectivement droit à un crédit d'impôt, ne puissent pas en bénéficier parce qu'elles ont un revenu imposable trop élevé.

Et la demanderesse devant le juge *a quo* de conclure que le critère choisi par le législateur crée ainsi des discriminations tant entre les « vraies » P.M.E. dont certaines entrent en ligne de compte et d'autres non, bien qu'elles se trouvent toutes dans la même situation, qu'entre les P.M.E. et les grandes entreprises. Concernant le champ d'application du crédit d'impôt, on peut dès lors affirmer que les critères de l'article 215 du C.I.R. 1992 n'ont que peu de rapport avec la taille de l'entreprise et violent le principe d'égalité.

A.2.1. Le Conseil des ministres infère des travaux préparatoires de la loi du 20 décembre 1995 que le législateur, par ce crédit d'impôt, entendait favoriser l'autofinancement des petites et moyennes entreprises. Bien que la limitation du champ d'application de cette mesure aux sociétés soumises au taux réduit en matière d'impôt des sociétés ait déjà été critiquée à l'époque de l'adoption de cette loi, le Conseil des ministres souligne que cette limitation a été dictée par des motifs budgétaires. L'impact de l'instauration du crédit d'impôt sur le budget aurait dû être compensé par la suppression des taux réduits de l'impôt des sociétés. Or, comme cette suppression ne constituait pas une option, le législateur a dû limiter le champ d'application de la mesure en utilisant le taux réduit en matière d'impôt des sociétés comme critère. Le Conseil des ministres entend souligner que le Conseil d'Etat n'a, à l'époque, pas formulé d'observations concernant ce critère d'application.

A.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir que le juge *a quo* ne donne aucune définition de la notion de P.M.E. Dans la législation fiscale, en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2003, le terme « P.M.E. » n'apparaît pas en tant que tel. Le Conseil des ministres souligne que ni les dispositions de l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992, ni celles de l'article 215, alinéa 2, du même Code ne se fondent sur la notion de « P.M.E. ».

Selon le Conseil des ministres, les deux questions préjudicielles procèdent dès lors d'une prémisse erronée en ce que les caractéristiques d'une P.M.E. sont comparées au montant limite du revenu imposable visé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992. Concernant la première question préjudicielle, force est ainsi de constater que la société qui présente les caractéristiques d'une P.M.E. et dépasse la limite du revenu imposable ne se verra pas octroyer de crédit d'impôt, alors que la société qui présente les caractéristiques d'une P.M.E. et ne dépasse pas la limite du revenu imposable bénéficiera bel et bien du crédit d'impôt. Concernant la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres affirme qu'elle conduit au constat que la société qui ne présente pas les caractéristiques d'une P.M.E. et ne dépasse pas la limite du revenu imposable bénéficiera bel et bien du crédit d'impôt, alors que la société qui présente les caractéristiques d'une P.M.E. et dépasse effectivement la limite du revenu imposable ne se verra pas octroyer de crédit d'impôt.

Selon le Conseil des ministres, les questions préjudicielles n'appellent dès lors pas de réponse.

A.2.3. Le Conseil des ministres ajoute que les questions préjudicielles ne permettent pas à la Cour d'effectuer un contrôle implicite de l'article 215 du C.I.R. 1992, car cet article n'apparaît pas dans les questions. Le Conseil des ministres souhaite néanmoins souligner que la limite du revenu imposable visée à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 n'est pas la seule condition pour être soumis au taux réduit en matière d'impôt des sociétés. En effet, l'alinéa 2 de l'article 215 du C.I.R. 1992 doit être combiné avec l'alinéa 3, qui prévoit un certain nombre de dispositions d'exclusion. Celles-ci ont été instaurées pour veiller à ce que ce soient surtout les P.M.E. qui bénéficient du taux réduit. Le Conseil des ministres en conclut que tant la demanderesse que le juge *a quo* sont à tort partis du principe que le montant du revenu imposable constitue le seul critère pour accorder le crédit d'impôt.

A.3. Dans son mémoire en réponse, la demanderesse devant le juge *a quo* estime que le Conseil des ministres tente, en jouant sur les mots, de se soustraire au judiciaire grief selon lequel le critère de distinction qui a été retenu, à savoir la référence à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, n'est pas pertinent. Elle souligne que la Cour d'arbitrage peut bel et bien reformuler la question préjudicielle, qui pourrait alors être libellée comme suit :

« L'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses et modifié par l'article 28 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant que le crédit d'impôt est exclu pour les sociétés qui ne peuvent bénéficier du taux fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 ? ».

A.4. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres concède que la Cour, dans son arrêt n° 59/2004 du 31 mars 2004, a jugé que le montant absolu du bénéfice imposable au cours d'un exercice comptable n'est pas pertinent pour vérifier si une société présente les caractéristiques d'une P.M.E. Le Conseil des ministres souligne que, par suite de cet arrêt, la loi du 31 juillet 2004 a remplacé le critère censuré, de sorte que l'article 196, § 2, du C.I.R. 1992 renvoie désormais à l'article 15 du Code des sociétés. Dans l'exposé des motifs, le législateur a déclaré que les conditions édictées à l'article 215, alinéas 2 et 3, du C.I.R. 1992 ne sont pas des conditions pour déterminer si une société constitue une P.M.E., mais seulement des conditions pour fixer un taux. Dans son avis, la section de législation du Conseil d'Etat souligne que d'autres dispositions du C.I.R. 1992, à savoir celles relatives à la réserve d'investissement et à la dispense temporaire de versements anticipés, doivent également être adaptées en conséquence. Le Conseil des ministres observe cependant que le Conseil d'Etat ne renvoie pas en l'espèce à l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992.

- B -

B.1. La Cour est saisie par le juge *a quo* de deux questions préjudicielles.

La première porte sur le point de savoir si l'article 289*bis*, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992), inséré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses et modifié par l'article 28 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, n'est pas contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui répondent aux caractéristiques des petites et moyennes entreprises (ci-après : P.M.E.) mais qui réalisent un bénéfice imposable supérieur au montant limite fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 sont exclues de l'application du crédit d'impôt, alors que les sociétés qui répondent également aux caractéristiques d'une P.M.E. mais dont le bénéfice imposable n'est pas supérieur au montant limite fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 peuvent, elles, bénéficier du crédit d'impôt de l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992.

La seconde question préjudicielle interroge la Cour sur la violation éventuelle des dispositions constitutionnelles précitées par la disposition en cause en ce qu'elle aurait pour effet de permettre aux sociétés qui ne répondent pas aux caractéristiques d'une P.M.E. mais qui réalisent un bénéfice imposable qui n'est pas supérieur au montant limite fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, de bénéficier de l'application du crédit d'impôt, alors que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une P.M.E. mais dont le bénéfice imposable est supérieur au montant limite fixé à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, sont exclues du crédit d'impôt de l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992.

*En ce qui concerne la première question préjudicielle*

B.2.1. La première question préjudicielle concerne l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992, inséré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses et remplacé par l'article 28 de la loi du 4 mai 1999 portant des

dispositions fiscales diverses. Cette disposition, telle qu'elle est appliquée au litige devant le juge *a quo*, énonce :

« § 2. Il est imputé sur l'impôt des sociétés calculé conformément à l'article 215, alinéa 2, un crédit d'impôt de 7,5 %, avec un maximum de 19.850 euros, de la différence positive entre :

- le capital libéré en numéraire à la fin de la période imposable;
- et le montant le plus élevé du capital libéré en numéraire à la fin d'une période imposable quelconque qui a été retenu antérieurement pour déterminer l'octroi du crédit d'impôt, ou à défaut le montant le plus élevé atteint par celui-ci à la fin de l'une des trois périodes imposables antérieures.

En cas de cession par les actionnaires, les administrateurs, les gérants ou les associés de la société cessionnaire, soit de biens affectés auparavant à l'exercice de leur activité professionnelle, soit d'actions ou parts faisant partie de leur patrimoine, soit de biens ayant appartenu à une société dont ils sont ou étaient actionnaires, administrateurs, gérants ou associés, seul le montant du capital libéré en numéraire qui excède le prix de la cession, est pris en considération pour l'application de l'alinéa 1er.

Ce qui précède s'applique également à la cession faite par une personne physique ou morale agissant en son nom propre mais pour le compte d'une personne visée ci-avant ».

B.2.2. L'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992 a été abrogé par l'article 15 de la loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque. Cette abrogation, qui n'entre en vigueur qu'à partir de l'exercice d'imposition 2007, est sans intérêt pour la présente affaire.

B.3. En adoptant l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992, le législateur instaurait un nouveau système de crédit d'impôt destiné « à favoriser l'autofinancement des petites et moyennes entreprises » (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/1, p. 2) et a apporté ainsi une réponse à « une recommandation de la Commission européenne qui invite les Etats membres à encourager l'accroissement des fonds propres des P.M.E. ».

Selon les travaux préparatoires :

« La mise en réserve des bénéfices tombe déjà sous l'avantage des taux réduits progressifs de l'impôt des sociétés. Il restait à encourager les apports nouveaux de capitaux. C'est l'objet de la présente mesure » (*Doc. parl.*, Sénat, 1995-1996, n° 1-187/4, p. 8).

Le Gouvernement a estimé déterminant le « rôle [...] que peuvent jouer les petites et moyennes entreprises dans le cadre de la relance de l'activité économique et de l'emploi » (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/1, p. 2).

Les travaux préparatoires précisent que :

« C'est la raison pour laquelle le gouvernement estime qu'il s'indique de favoriser l'autofinancement de ces entreprises et ce tant dans le chef des entreprises individuelles (entreprises commerciales, industrielles ou agricoles, professions libérales, ...) que dans le chef de certaines sociétés (sociétés bénéficiant de l'application des taux réduits à l'impôt de sociétés) » (*ibid.*).

B.4.1. La disposition en cause concerne exclusivement les sociétés dont l'impôt des sociétés est effectivement calculé conformément à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, c'est-à-dire conformément au taux réduit en matière d'impôt des sociétés.

L'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, tel qu'il est appliqué au litige pendant devant le juge *a quo*, dispose :

« Lorsque le revenu imposable n'excède pas 323.750 EUR, l'impôt est toutefois fixé comme suit :

- 1° sur la tranche de 0 à 25.000 EUR: 28 p.c.;
- 2° sur la tranche de 25.000 EUR à 89.500 EUR : 36 p.c.;
- 3° sur la tranche de 89.500 EUR à 323.750 EUR : 41 p.c. ».



Seules les sociétés dont le bénéfice annuel imposable n'excède pas 323 750 euros et qui ne sont pas explicitement exclues sur la base de l'article 215, alinéa 3, du C.I.R. 1992 peuvent prétendre au taux réduit de l'impôt des sociétés. Seules ces sociétés peuvent bénéficier de la mesure du crédit d'impôt.

B.4.2. La première question préjudicielle porte sur ce critère d'application parce que celui-ci ne permettrait pas de distinguer adéquatement les P.M.E. des autres entreprises. C'est ainsi que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une P.M.E. ne bénéficieront pas dans tous les cas du crédit d'impôt, mais seulement lorsque le bénéfice imposable n'excède pas le plafond fixé par l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

B.5.1. Dans le cadre de l'objectif décrit en B.3, le législateur :

« à partir de l'exercice d'imposition 1997, [a] accordé aux sociétés qui bénéficient des taux réduits visés à l'article 215, alinéa 2, CIR 92, un avantage fiscal nouveau lié à l'accroissement des fonds propres, sous la forme d'un crédit d'impôt de 7,5 %, avec un maximum de 800.000 francs. Par accroissement des fonds propres, on entend l'augmentation du capital social libéré en numéraire à la fin de la période imposable par rapport au montant le plus élevé atteint par le capital libéré en numéraire à la fin d'une des 3 périodes imposables précédentes » (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/1, pp. 2 et 3).

Ce crédit d'impôt est imputé sur l'impôt des sociétés. Un excédent éventuel n'est pas restitué mais peut être reporté sur l'impôt des sociétés afférent aux trois exercices d'imposition suivants (article 292*bis* du C.I.R. 1992, tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*).

B.5.2. La limitation du crédit d'impôt aux sociétés qui bénéficient du tarif réduit de l'impôt des sociétés a été justifiée par des préoccupations budgétaires :

« Le ministre indique qu'au départ, la disposition envisagée présentait un caractère nettement plus incitatif en vue du renforcement des fonds propres, y compris pour les entreprises moyennes. Son impact budgétaire devait être compensé par la suppression des taux réduits à l'impôt des sociétés.

A partir du moment où il a été opté pour le maintien de ces taux réduits, il a été décidé, pour des raisons budgétaires évidentes, de restreindre le champ d'application de la mesure et d'en compenser l'impact financier [...] » (*Doc. parl., Chambre, 1995-1996, n° 208/8, p. 27; voir, pour une déclaration similaire du ministre au Sénat, Doc. parl, Sénat, 1995-1996, n° 1-187/4, p. 14*).

B.6. S'il est justifié que le législateur prévoit un régime dérogatoire pour les P.M.E., en fonction des objectifs qu'il poursuit, la Cour doit néanmoins examiner si le critère qu'il a retenu à cette fin ne crée pas une différence de traitement injustifiée. Pour être compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, le critère sur lequel repose la différence de traitement en cause doit être objectif et pertinent par rapport à l'objet de la mesure considérée et au but qu'elle poursuit.

B.7. Le montant absolu du bénéfice imposable au cours d'un exercice social déterminé n'est pas pertinent pour apprécier s'il s'agit d'une société ayant le caractère de P.M.E., puisqu'il y a des P.M.E. qui réalisent un bénéfice imposable supérieur au seuil fixé par l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, sans qu'elles en perdent, pour autant, le caractère de P.M.E. et que, par ailleurs, certaines P.M.E., bien qu'ayant réalisé un bénéfice imposable inférieur à ce seuil, ne peuvent bénéficier du taux réduit car elles ne remplissent pas les autres conditions de l'article 215 du C.I.R. 1992.

B.8. La mise en œuvre du critère retenu par la disposition en cause aura donc pour conséquence que certaines P.M.E. ne pourront pas bénéficier de l'avantage du crédit d'impôt, alors qu'elles se trouvent, par rapport aux objectifs spécifiques poursuivis par le législateur à leur égard, dans une situation semblable à celle des P.M.E. qui en bénéficieront.

B.9. Il s'ensuit que le critère retenu n'est pas pertinent au regard de l'objectif exposé au B.3, qui consiste à favoriser les P.M.E., et que, dans cette mesure, l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

La première question préjudicielle appelle dès lors une réponse affirmative.

*En ce qui concerne la seconde question préjudicielle*

B.10. Compte tenu de la réponse donnée à la première question préjudicielle et de la constatation que, dans la décision de renvoi, il n'est pas contesté que l'application de la disposition en cause concerne, en l'espèce, une société qui répond aux caractéristiques d'une P.M.E., il n'y a pas lieu d'examiner la seconde question préjudicielle.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 289*bis*, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il utilise, en vue de définir les petites et moyennes entreprises, les critères qui règlent l'application du taux réduit à l'impôt des sociétés visé à l'article 215, alinéa 2, du même Code.

- La seconde question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

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 8 novembre 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts