

Numéro du rôle : 4062
Arrêt n°91/2007 du 20 juin 2007

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 264, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 1995, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, 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 arrêt du 17 octobre 2006 en cause de la SA « Hebalo » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 30 octobre 2006, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 264, 2°, du C.I.R./1992 (dans la version applicable pour l'exercice d'imposition 1995) viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution/1994, en tant que, en faisant référence à l'article 209 du C.I.R./1992 (dans la version applicable pour l'exercice d'imposition 1995), il dispose que le précompte mobilier sur les dividendes n'est pas dû pour les seuls dividendes provenant d'un partage total de l'avoir social d'une société, par suite de dissolution ou de toute autre cause, et non d'un partage partiel de l'avoir social, et crée-t-il ainsi une différence de traitement entre les actionnaires qui bénéficient de dividendes provenant du partage total de l'avoir social et les actionnaires qui bénéficient de dividendes provenant du partage partiel de l'avoir social ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Hebalo », dont le siège social est établi à 8570 Anzegem-Vichte, Wijnbergstraat 6 a;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 10 mai 2007 :

- ont comparu :

. Me E. Debusschere, avocat au barreau de Courtrai, pour la SA « Hebalo »;

. Me B. Van der Perre *loco* Me J. Van der Perre, avocats au barreau de Bruges, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Hebalo », appelante devant le juge *a quo*, a procédé à une réduction de capital et a distribué une somme aux actionnaires. Cette société estimait que les articles 209 et 264, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) s'appliquaient à une telle réduction de capital, de sorte que les sommes distribuées n'ont pas été déclarées.

L'Inspection spéciale des impôts a toutefois considéré que les sommes distribuées à la suite de cette réduction de capital ne tombaient nullement sous l'application des dispositions précitées du CIR 1992 et a par conséquent taxé le montant distribué comme un dividende, soumis au précompte mobilier.

Un jugement du 30 avril 2002 du Tribunal de première instance de Bruges a déclaré non fondée l'action de la SA « Hebalo » en restitution de l'excédent de précompte mobilier réclamé. C'est de ce jugement que cette société a interjeté appel devant le juge *a quo*.

Devant celui-ci, la SA « Hebalo » fait valoir que non seulement le partage total de l'avoir social, mais également son partage partiel donne lieu à l'exonération du précompte mobilier prévue à l'article 264, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992, dans la version de cet article qui s'applique au litige pendant devant le juge *a quo*. Cette société souligne que l'article 209 du CIR 1992 mentionne aussi, outre la dissolution, « toute autre cause » : il y a donc lieu d'y inclure aussi la réduction de capital.

Faisant référence à l'historique de la loi et à la jurisprudence de la Cour de cassation, le juge *a quo* considère que l'article 209 précité ne vise que le partage total de l'avoir social.

Si l'on admet que l'article 209 du CIR 1992 ne concerne que le partage total de l'avoir social, la SA « Hebalo » considère que la différence de traitement entre la situation dans laquelle les actionnaires reçoivent une partie du capital social qu'ils ont souscrit (pas d'exonération du précompte mobilier) et celle dans laquelle la totalité du capital est distribuée (exonération du précompte mobilier) est discriminatoire.

Donnant suite à la proposition faite par la SA « Hebalo » d'interroger la Cour à ce sujet, le juge *a quo* pose dès lors la question préjudicielle précitée.

## III. *En droit*

- A -

### *Position de la SA « Hebalo »*

A.1. La différence entre le traitement fiscal réservé à la situation dans laquelle les actionnaires reçoivent une partie du capital social qu'ils ont souscrit et le traitement fiscal réservé à la situation dans laquelle la totalité de l'avoir social est distribuée viole le principe d'égalité et de non-discrimination. Il n'existe aucune justification objective au fait que les sommes distribuées soient soumises au précompte mobilier dans le premier cas et ne le soient pas dans le second.

L'opinion qu'avec la distribution de la totalité de l'avoir social, il est mis fin à la participation des actionnaires au risque de l'entreprise et que ce ne serait pas le cas lors d'un partage partiel est inexacte. En cas de partage partiel de l'avoir social, il est également mis fin, de manière proportionnelle, à la participation au risque de l'entreprise. En effet, dans la mesure où les actionnaires se voient restituer une partie de leur part, leur participation au risque de l'entreprise diminue.

*Position du Conseil des ministres*

A.2.1. En vertu de l'article 264, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992, dans sa rédaction applicable à l'affaire pendante devant le juge *a quo*, le précompte mobilier n'est pas dû sur la partie des dividendes que représentent les dividendes visés aux articles 187 et 209 du CIR 1992. L'article 187 concerne le partage partiel de l'avoir social d'une société par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé. L'article 209 concerne le partage total de l'avoir social par suite de la dissolution de la société ou de toute autre cause.

Un simple remboursement du capital social, comme en l'espèce, ne peut nullement être assimilé à un partage total ou partiel de l'avoir social, mais constitue une opération visée à l'article 18, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992, à savoir un remboursement de capital social sans destruction d'actions, mais avec une diminution proportionnelle du pair comptable des actions dans le capital social. Dans ce cas, chaque actionnaire continue de disposer d'une partie du capital social, contrairement aux cas visés par les articles 187 et 209 du CIR 1992, dans lesquels il est mis fin, en ce qui concerne tous les actionnaires ou certains d'entre eux, à la participation aux bénéfices et pertes de l'entreprise.

A.2.2. Le Conseil des ministres souligne que la situation d'une société non dissoute diffère fondamentalement de celle d'une société mise en liquidation.

Une réduction de capital par remboursement partiel des actionnaires ne peut être opérée que par une société anonyme qui n'est pas dissoute. Les remboursements faits aux actionnaires sont considérés comme des dividendes sur lesquels le précompte mobilier est perçu, exception faite pour les dividendes, visés à l'article 187 du CIR 1992, qui mettent fin, par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé, à la participation de celui-ci aux bénéfices et pertes de l'entreprise.

La liquidation d'une société vise à établir le règlement définitif de l'actif et du passif de la société. La réalisation proprement dite du partage total de l'avoir social est la conséquence de la dissolution de la société et ce partage ne peut s'opérer qu'après que les créanciers ont été payés. A partir du moment où la société est dissoute, sa capacité juridique est limitée, tant du point de vue commercial que du point de vue fiscal. C'est pour cette raison que, sur la base de l'article 209 du CIR 1992, les sommes distribuées aux actionnaires ne sont pas soumises au précompte mobilier.

Le Conseil des ministres conclut que le partage partiel de l'avoir social, d'une part, et le partage total de l'avoir social, d'autre part, constituent des opérations différentes. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'est pas violé, étant donné que dans le cas du partage total, il est mis fin, pour tous les actionnaires ou pour certains d'entre eux, à la participation aux bénéfices et pertes de l'entreprise, alors que ce n'est pas le cas dans l'affaire pendante devant le juge *a quo*.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 264, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), combiné avec l'article 209 du même Code, dans la rédaction qui s'applique à l'exercice d'imposition 1995.

Ces dispositions énoncent :

- Article 264, alinéa 1er, 2<sup>o</sup>, du CIR 1992 :

« Le précompte mobilier n'est pas dû sur la partie des dividendes :

[...]

2<sup>o</sup> que représentent les dividendes visés aux articles 186, 187 et 209 ».

- Article 209, alinéa 1er, du CIR 1992 :

« En cas de partage de l'avoir social d'une société, par suite de dissolution ou de toute autre cause, l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres, ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré, est considéré comme un dividende distribué ».

B.2. La Cour est interrogée sur la différence de traitement entre, d'une part, les actionnaires qui bénéficient de dividendes à la suite d'un partage total de l'avoir social et, d'autre part, les actionnaires qui bénéficient de dividendes à la suite d'un partage partiel de l'avoir social. Dans le premier cas seulement, les actionnaires ne seraient pas redevables, en application de l'article 264, alinéa 1er, 2<sup>o</sup>, précité, du précompte mobilier sur ces dividendes.

B.3. Les motifs de la décision de renvoi et les éléments du dossier font apparaître que, par partage « partiel » de l'avoir social, le juge *a quo* vise une réduction de capital par l'effet de laquelle est remboursée aux actionnaires une partie du capital social qu'ils ont souscrit.

C'est dans cette interprétation de la question préjudicielle que la Cour examine la différence de traitement fiscal qui lui est soumise.

La Cour doit donc examiner si l'article 264, alinéa 1er, 2<sup>o</sup>, du CIR 1992, combiné avec l'article 209 du même Code, viole le principe d'égalité et de non-discrimination en ce que ces articles prévoient une exonération du précompte mobilier sur les dividendes résultant d'un partage total de l'avoir social, alors qu'il n'en va pas de même dans le cas d'une réduction de capital.

B.4. En cas de partage total de l'avoir social, il est mis fin à la participation des actionnaires au risque d'une entreprise. Lors d'un partage total de l'avoir social consécutif à une dissolution, la capacité juridique de la société est limitée, notamment du point de vue fiscal. L'article 209 du CIR 1992 figure du reste dans une section de ce Code qui concerne la « Dissolution et liquidation ».

Une réduction de capital n'a pas les effets précités : l'entreprise n'est pas dissoute et les actionnaires continuent à participer aux bénéfices et pertes de l'entreprise. La circonstance que lors d'une réduction de capital, la participation des actionnaires aux risques de l'entreprise diminue proportionnellement, le cas échéant, n'y change rien.

B.5. Eu égard à cette différence fondamentale quant à la situation des deux catégories d'actionnaires, le législateur n'est pas tenu de les soumettre au même traitement fiscal.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 264, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, combiné avec l'article 209 du même Code, dans la rédaction qui s'applique à l'exercice d'imposition 1995, 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, à l'audience publique du 20 juin 2007.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts