

Numéro du rôle : 5126
Arrêt n° 25/2012 du 1er mars 2012

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 289bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel que cet article a été remplacé par l'article 28 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 11 mars 2011 en cause de la SPRL « Balimmco » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 mars 2011, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 289*bis*, § 2, du CIR 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 PME mais dont les dividendes distribués excèdent 13 pour cent du capital libéré au début de la période imposable, ne peuvent bénéficier de l'application du crédit d'impôt, alors que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais dont les dividendes distribués n'excèdent pas 13 pour cent du capital libéré au début de la période imposable, peuvent bénéficier du crédit d'impôt de l'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992 ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Balimmco », dont le siège social est établi à 5651 Somzée, Grand Rue 103;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 26 janvier 2012 :

- ont comparu :

. Me J. Picavet *loco* Me O. D'Aout, avocats au barreau de Liège, pour la SPRL « Balimmco »;

. Me E. Ruiz-Iglesias, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs F. Daoût et A. Alen 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le litige devant le juge *a quo* oppose la SPRL « Balimmco » au service public fédéral des Finances de l'Etat belge. Une cotisation supplémentaire a été enrôlée à charge de la société pour l'exercice

d'imposition 2005 dans le cadre d'une procédure d'accord telle que visée par l'article 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

La SPRL « Balimmco » a marqué son accord sur une majoration des bénéfices réservés imposables ainsi que sur une limitation du montant déductible pour investissement avec imposition au taux plein à l'impôt des sociétés.

Le 19 mars 2007, un avertissement-extrait de rôle est envoyé à la SPRL « Balimmco ». Celle-ci introduit, en date du 14 mai de la même année, une réclamation auprès de la direction régionale des contributions directes de Namur au motif qu'un crédit d'impôt qu'elle revendiquait a été rejeté alors que la société estimait pouvoir en bénéficier sur la base de l'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992.

Le 25 juin 2007, la réclamation de la société est déclarée recevable mais non fondée.

Le 26 septembre 2007, un recours fiscal est déposé au Tribunal de première instance de Namur, qui déclare par jugement du 30 octobre 2008 la demande recevable mais non fondée.

La SPRL « Balimmco » introduit, en date du 2 janvier 2009, une requête d'appel auprès de la Cour d'appel de Liège, qui décide par arrêt du 11 mars 2011 de poser à la Cour la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La partie appelante devant le juge *a quo* rappelle que le bénéfice du crédit d'impôt, prévu par l'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992, a été instauré dans le but d'encourager l'accroissement des fonds propres des entreprises, et plus précisément des petites et moyennes entreprises (ci-après : PME), et de favoriser leur autofinancement.

Elle constate que ce même crédit d'impôt est subordonné au bénéfice du taux réduit à l'impôt des sociétés visé à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992. Elle estime que ce critère de taux réduit n'est en réalité pas pertinent au vu de la catégorie des personnes que l'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992 entend protéger, à savoir les PME.

La partie appelante devant le juge *a quo* prétend que le critère du montant des dividendes distribués n'est ni objectif, ni pertinent, étant donné qu'il est sans rapport avec la question de savoir si une entreprise est une PME. En effet, selon les travaux préparatoires, l'article 215, alinéa 3, 3°, du CIR 1992 a un objectif fiscal et ne viserait pas à définir la notion de PME. Les travaux préparatoires de la loi du 31 juillet 2004 modifiant les articles 196, § 2, et 216, 2°, b), du CIR 1992 vont d'ailleurs dans ce sens.

A.1.2. En outre, le critère retenu par l'article 289*bis* du CIR 1992 serait source de discrimination entre les sociétés de taille identique assujetties à l'impôt des sociétés, mais aussi entre sociétés assujetties à l'impôt des sociétés selon qu'elles tomberaient ou non sous le régime du taux réduit de l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992. La partie appelante devant le juge *a quo* souligne que, d'ailleurs, l'application du taux réduit, pourtant instauré en faveur des PME, peut bénéficier aux grandes entreprises.

Se fondant sur l'arrêt n° 162/2006 de la Cour, la partie demanderesse devant le juge *a quo* affirme que la référence au taux réduit est discriminatoire et viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Elle souligne ensuite que, par les arrêts n° 59/2004 du 31 mars 2004 et n° 163/2007 du 19 décembre 2007, la Cour constitutionnelle a déjà jugé discriminatoire l'utilisation du critère du taux réduit au regard du montant absolu du bénéfice imposable dans le cadre des articles 196 et 194*quater* du CIR 1992. La référence, dans l'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992, au taux réduit de l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992

est donc également discriminatoire au regard du montant des dividendes distribués par rapport au capital libéré en début de période imposable.

A.1.3. La partie appelante devant le juge *a quo* conclut que le critère retenu par l'article 289bis, § 2, du CIR 1992 a pour conséquence que certaines PME ne peuvent pas bénéficier du crédit d'impôt alors qu'elles se trouvent, par rapport aux objectifs spécifiques poursuivis par le législateur à leur égard, dans une situation comparable à celle des PME qui en bénéficient. La référence, dans l'article 289bis, § 2, du CIR 1992, à « l'impôt des sociétés calculé conformément à l'article 215, alinéa 2 » serait dès lors discriminatoire.

A.2.1. Le Conseil des ministres admet que la Cour, par l'arrêt n° 162/2006 du 8 novembre 2006, confirme l'opinion qu'elle avait émise dans l'arrêt n° 59/2004 précité en ce qui concerne les limitations mises, à partir de l'exercice d'imposition 2004, dans le chef des « grandes » sociétés, aux amortissements des frais accessoires et à la première annuité d'amortissement sur des immobilisations. Le législateur avait, dans ce cadre, déjà effectué un renvoi à l'article 215, alinéas 2 et 3, du CIR 1992 pour distinguer les PME par rapport aux « grandes » sociétés. La Cour avait déclaré ce critère de distinction non pertinent.

Le Conseil des ministres se réfère ensuite à l'arrêt n° 156/2010 du 22 décembre 2010, par lequel la Cour a été amenée à se prononcer sur la compatibilité de l'article 289bis, § 2, du CIR 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Le Conseil des ministres rappelle en substance que le critère visé par l'article 215, alinéa 3, 1°, du CIR 1992 (« le constat qu'il s'agit ou non d'une société, autre qu'une société coopérative agréée par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts sont détenues pour au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés ») était pertinent au regard de l'objectif de la mesure décrite par les travaux préparatoires et n'est pas incompatible avec l'objectif visé par le législateur qui est de favoriser certaines catégories de PME.

Le Conseil des ministres revient alors sur le critère de distinction mis en cause par la partie demanderesse devant le juge *a quo*, à savoir « le fait que la société a distribué pour l'exercice concerné un montant de dividendes excédant 13 % du capital libéré au début de la période imposable de ladite société ». Ce critère vise à limiter la distribution de dividendes au regard du capital libéré de la société, favorise la constitution de fonds propres et, partant, rencontre l'objectif mentionné par le législateur dans les travaux préparatoires, à savoir l'autofinancement des PME.

A.2.2. Le Conseil des ministres met en exergue les objectifs du législateur et sa légitimité de prendre des mesures destinées à lutter contre la fraude fiscale, qui pourrait consister en la conversion d'une partie des rémunérations en dividendes moins taxés, ainsi que de favoriser l'autofinancement des PME en limitant la distribution de dividendes. Il est d'avis qu'il n'est pas disproportionné d'exclure du bénéfice du crédit d'impôt les sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 % du capital libéré au début de la période imposable.

- B -

B.1. La Cour est saisie d'une question relative à la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, de l'article 289bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 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.

B.2.1. L'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992, tel qu'il était appliqué au moment des faits soumis au juge *a quo*, disposait :

« § 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 CIR 1992 a, depuis, été abrogé par l'article 15 de la loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque. Cette abrogation n'est toutefois entrée en vigueur qu'à partir de l'exercice d'imposition 2007. Elle n'a, dès lors, pas d'incidence sur le litige soumis au juge *a quo*, qui concerne l'exercice d'imposition 2005.

B.3. En adoptant l'article 289*bis*, § 2, du CIR 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. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1995-1996, n° 1-187/4, p. 8).

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 » (*ibid.*).

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 CIR 1992, c'est-à-dire conformément au taux réduit en matière d'impôt des sociétés.

Dans sa version applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 215 du CIR 1992 disposait :

« Le taux ordinaire de l'impôt des sociétés est de 33 p.c.

Lorsque le revenu imposable n'excède pas 322.500 EUR, l'impôt est toutefois fixé comme suit :

1° sur la tranche de 0 à 25.000 EUR : 24,25 p.c.;

2° sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR : 31 p.c.;

3° sur la tranche de 90.000 EUR à 322.500 EUR : 34,5 p.c.

L'alinéa 2 n'est pas applicable :

[...]

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

[...] ».

B.4.2. La question porte sur le point de savoir si l'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui répondent aux caractéristiques des petites et moyennes entreprises (ci-après : PME) mais qui sont exclues de l'application du taux réduit à l'impôt des sociétés prévu par l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992 parce que les dividendes distribués excèdent 13 % du capital libéré au début de la période imposable ne peuvent bénéficier de l'application du crédit d'impôt, alors que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais dont les dividendes distribués n'excèdent pas 13 % du capital libéré au début de la période imposable peuvent bénéficier du crédit d'impôt prévu par la disposition en cause.

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 CIR 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 prévoie un régime dérogatoire pour les PME, 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 pertinent par rapport à l'objet de la mesure considérée et au but qu'elle poursuit.

B.7.1. La mesure visant à exclure du taux réduit à l'impôt des sociétés prévu par l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992 précité, celles dont les dividendes distribués excèdent 13 % du capital libéré au début de la période imposable, a été justifiée comme suit dans les travaux préparatoires :

« [...] pour éviter les manœuvres d'évasion fiscale qui pourraient être pratiquées par les entreprises familiales exploitées sous la forme sociétaire, en convertissant une partie des rémunérations normales des exploitants en dividendes ou en revenus de capitaux investis pour lesquels le précompte mobilier serait libératoire, le Gouvernement estime qu'il convient - et qu'il suffit - de prévoir que les sociétés ne seront plus soumises à l'impôt des sociétés aux taux réduits actuellement en vigueur quand le taux de rémunération du capital social réellement libéré restant à rembourser au début de la période imposable excèdera 13 %, plus exactement quand le montant des dividendes ou des revenus de capitaux investis excèdera 13 % de ce capital » (*Doc. parl.*, Chambre, 1983-1984, n° 758/1, p. 4, et n° 758/15, p. 49).

B.7.2. Il ressort de ce qui précède que par la mesure visée à l'article 215, alinéa 3, 3°, du CIR 1992, le législateur a entendu poursuivre un objectif fiscal spécifique, sans avoir eu l'intention de définir la notion de PME.

L'exposé des motifs de la loi du 31 juillet 2004, qui a modifié plusieurs dispositions du CIR 1992 afin de tenir compte de l'arrêt de la Cour n° 59/2004 - confirmé par l'arrêt n° 162/2006 -, conforte d'ailleurs ce constat :

« En ce qui concerne l'article 215, 3^e alinéa du CIR 92, on notera que cette disposition vise uniquement à fixer les critères auxquels les sociétés doivent satisfaire pour bénéficier du taux réduit prévu à l'article 215, 2^e alinéa, CIR 92 et n'a pas pour objectif de donner une définition à la notion de PME » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-1197/001, p. 6).

B.8. Certes, comme l'indique le Conseil des ministres dans son mémoire, le critère visant à limiter la distribution de dividendes au regard du capital libéré de la société favorise la constitution de fonds propres et, partant, rejoint l'objectif poursuivi par le législateur pour l'application d'un crédit d'impôt aux PME et qui a été décrit en B.3.

Toutefois, la mise en œuvre du critère retenu par la disposition en cause a pour conséquence que certaines PME 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 PME 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 PME et que, dans cette mesure, l'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992 n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

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 ce que sont exclues de l'application du crédit d'impôt les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais qui sont exclues de l'application de l'article 215, alinéa 2, du même Code parce que les dividendes distribués excèdent 13 % du capital libéré au début de la période imposable.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 1er mars 2012.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse