

Numéro du rôle : 5425
Arrêt n° 82/2013 du 13 juin 2013

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 33, 43, 46 à 50 et 62 à 64 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, introduit par Christian Peeters et Kristien Janssens.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 16 juin 2012 et parvenue au greffe le 18 juin 2012, un recours en annulation des articles 33, 43, 46 à 50 et 62 à 64 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2011, quatrième édition) a été introduit par Christian Peeters et Kristien Janssens, demeurant tous deux à 2610 Anvers, Standonkiaan 32.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 17 avril 2013 :

- a comparu J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs A. Alen et F. Daoût ont fait rapport;
- la partie précitée a été entendue;
- 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. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt

A.1.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties requérantes à l'annulation de l'article 43 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, parce qu'elles défendraient les intérêts des employeurs alors qu'elles sont elles-mêmes des travailleurs et que l'une d'entre elles conduit une voiture mise à sa disposition par son employeur.

A.1.2. Les parties requérantes se réfèrent tout d'abord à l'arrêt n° 34/2009 par lequel la Cour a admis que les parties requérantes peuvent être affectées directement et défavorablement par un décret fixant les conditions d'inscription des élèves dans le premier cycle d'un établissement d'enseignement secondaire organisé ou subventionné par la Communauté française. Elles relèvent également que la Cour a déjà admis qu'une partie peut attaquer un impôt dont elle n'est pas elle-même redevable mais qui lèse ses intérêts économiques. Elles observent que l'employeur de Christian Peeters met une voiture à la disposition de celui-ci et qu'il y renoncerait, ou mettrait une voiture plus petite à sa disposition, par suite de la disposition attaquée.

A.1.3. Le Conseil des ministres répond que l'employeur et le travailleur conviennent de la rémunération de ce dernier. Le fait que l'employeur sera moins prompt à proposer des voitures de société à son travailleur, ou

proposera des modèles plus petits, relève d'un choix qui appartient à l'employeur. Il observe que la disposition attaquée n'interdit pas la mise à disposition de véhicules et ne la rend pas non plus impossible.

A.2.1. Le Conseil des ministres soutient que les parties requérantes n'ont pas d'intérêt à l'annulation des articles 43 et 46 à 50 de la loi du 28 décembre 2011 puisque, en tant que personnes physiques qui habitent en Belgique, elles ne sont soumises ni à l'impôt des sociétés, ni à l'impôt des personnes morales, ni à l'impôt des non-résidents.

A.2.2. Les parties requérantes renvoient à ce qui est mentionné en A.1.2. Elles ajoutent encore que le fait que l'employeur actuel de Christian Peeters est assujéti à l'impôt des sociétés n'empêche pas qu'elles aient intérêt à l'annulation des dispositions en matière d'impôt des non-résidents et en matière d'impôt des personnes morales puisque la pression fiscale sur la mise à disposition d'une voiture s'applique à n'importe quel employeur.

A.2.3. Le Conseil des ministres reprend ce qui est exposé ci-avant en A.1.3.

A.3.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties requérantes à l'annulation des articles 62 à 64 de la loi du 28 décembre 2011 puisque ce ne sont pas elles mais les intermédiaires professionnels ou la société émettrice qui doivent s'acquitter de la taxe sur les titres au porteur. Il soutient que, si la charge de l'impôt reposait en fin de compte néanmoins sur les parties requérantes, cela ne découlerait pas des dispositions attaquées.

A.3.2. Les parties requérantes répondent que le coût de la taxe attaquée est reporté sur la personne qui présente ses titres au porteur à l'intermédiaire professionnel ou à la société émettrice.

Quant au fond

En ce qui concerne l'article 33 attaqué de la loi du 28 décembre 2011

A.4.1.1. Les parties requérantes exposent que l'article 33 attaqué de la loi du 28 décembre 2011 prévoit une obligation de déclarer les revenus de capitaux et biens mobiliers, ainsi que les revenus divers à caractère mobilier, en vue de l'établissement de la cotisation supplémentaire de 4 % prévue par l'article 174/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992). Elles soutiennent que, pour que la cotisation supplémentaire puisse être perçue correctement, l'administration fiscale doit être informée des revenus mobiliers qui sont soumis à la cotisation supplémentaire ou qui contribuent à déterminer le seuil à partir duquel la cotisation supplémentaire est perçue. Il s'agit, selon elles, des dividendes et des intérêts visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, du CIR 1992, à l'exclusion des dividendes visés à l'article 171, 2°, f), du même Code. Elles relèvent que l'article 313 du CIR 1992, inséré par l'article 33 attaqué, prévoit une obligation de déclaration de tous les revenus mobiliers. Selon elles, il n'existe toutefois aucune justification à l'application de cette obligation de déclaration aux revenus visés à l'article 17, § 1er, 3° à 5°, du CIR 1992 et aux dividendes visés à l'article 171, 2°, f), du CIR 1992 sur lesquels un précompte mobilier a déjà été retenu, puisque la non-déclaration de ces revenus n'empêche pas l'application correcte de la cotisation supplémentaire sur les revenus mobiliers.

A.4.1.2. Le Conseil des ministres répond que les parties requérantes n'indiquent pas en quoi le principe d'égalité et de non-discrimination serait violé. Etant donné que la Cour ne saurait apprécier l'opportunité d'un texte de loi, la critique des parties requérantes ne peut pas mener, selon lui, à l'annulation de la disposition attaquée.

A.4.1.3. Les parties requérantes considèrent qu'elles ont fait état de façon suffisante des articles de la Constitution qu'elles estiment violés, qu'elles ont décrit les effets de la disposition attaquée et qu'elles ont énuméré les motifs pour lesquels ces effets violeraient lesdits articles.

A.4.1.4. Selon le Conseil des ministres, le législateur a instauré le système du précompte mobilier libératoire parce que le contrôle des revenus mobiliers déclarés ne permettait pas à l'administration fiscale de déterminer l'impôt dû. Il relève que, dans le passé également, certains revenus mobiliers devaient toujours être déclarés et que le précompte mobilier libératoire constitue un régime spécifique dans le cadre de l'impôt des

personnes physiques. Le Conseil des ministres soutient que l'anonymat dont jouissent les contribuables à l'impôt des personnes physiques était un effet accessoire du précompte mobilier libératoire, mais qu'il n'existe pas de droit à l'anonymat. Il s'agit, selon lui, d'une dérogation, dictée par les circonstances, à la déclaration obligatoire de tous les revenus imposables. Il conclut que la déclaration obligatoire des revenus mobiliers prévue par la disposition attaquée constitue un retour à la règle normale. Le fait qu'une exception soit prévue pour les biens mobiliers sur lesquels la cotisation supplémentaire est prélevée à la source résulte, selon le Conseil des ministres, de la nécessité d'atténuer la rigueur de cette nouvelle contribution, à l'intention des contribuables concernés, en leur accordant un certain anonymat.

A.4.2. Selon les parties requérantes, les contribuables qui ont fait retenir à la source la cotisation supplémentaire sur tous leurs revenus auxquels elle s'applique sont traités à tort de la même manière que les contribuables qui n'ont pas procédé ainsi, en ce qu'ils sont obligés de déclarer leurs autres revenus mobiliers. Elles relèvent une nouvelle fois que la déclaration obligatoire a été instaurée pour vérifier si les dividendes et les intérêts visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, du CIR 1992 n'ont pas excédé le montant net de 13 675 euros. La déclaration obligatoire n'est pas justifiée et est dès lors discriminatoire, selon elles, pour les contribuables qui ont fait retenir la cotisation à la source.

A.4.3.1. Toujours selon les parties requérantes, l'on n'aperçoit pas clairement si les revenus mobiliers exonérés mentionnés à l'article 21 du CIR 1992 sont dispensés de l'obligation de déclaration, alors qu'ils ne relèvent toutefois pas du champ d'application de la cotisation supplémentaire.

A.4.3.2. Le Conseil des ministres répond que l'article 33 attaqué précise clairement quels sont les revenus qui doivent être déclarés.

A.4.3.3. Les parties requérantes demandent que le Conseil des ministres confirme que les revenus mobiliers exonérés visés à l'article 21 du CIR 1992 ne relèvent pas de l'obligation de déclaration prévue à l'article 313 du même Code.

A.4.3.4. Le Conseil des ministres souligne que l'obligation de déclaration prévue par la disposition attaquée est limitée aux biens mobiliers et aux capitaux et ne s'applique pas aux revenus visés à l'article 21 du CIR 1992, qui ne sont pas des revenus de biens mobiliers et de capitaux.

A.4.4.1. Les parties requérantes soutiennent ensuite que les revenus mobiliers déclarés sur la base de l'article 313 du CIR 1992 sont soumis à la taxe communale additionnelle. Elles relèvent à cet égard que l'exonération de la taxe communale additionnelle prévue par l'article 466, alinéa 2, du CIR 1992 ne vaut que pour la quotité d'impôt afférente aux revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, du CIR 1992 qui sont encaissés directement dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen et qui sont imposés distinctement en application de l'article 171 du CIR 1992. Cela crée, selon elles, une différence de traitement illicite entre les contribuables qui perçoivent des revenus mobiliers déterminés à l'article 17, § 1er, 3° à 5°, du CIR 1992 et les contribuables qui perçoivent des revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, du CIR 1992 : en effet, la première catégorie de contribuables serait obligée de déclarer des revenus mobiliers dénués de toute pertinence au regard de la cotisation supplémentaire définie à l'article 174/1 du CIR 1992 et se voit soumise à la taxe communale additionnelle, alors que cette obligation de déclaration serait effectivement pertinente pour la seconde catégorie. Il y aurait également, selon elles, une différence de traitement illicite entre les contribuables qui font retenir la cotisation supplémentaire à la source et les contribuables qui déclarent les revenus mobiliers en question : alors que la première catégorie de contribuables n'est pas soumise à la taxe communale additionnelle, ce serait bien le cas pour la seconde catégorie.

A.4.4.2. Selon le Conseil des ministres, la différence de traitement alléguée ne découle pas de la disposition attaquée. Il souligne que la disposition attaquée instaure uniquement une obligation de déclaration et ne règle pas la taxation des montants devant être déclarés.

A.4.4.3. Les parties requérantes répondent que les revenus mobiliers déclarés sont soumis à la taxe communale additionnelle conformément à l'article 466, alinéa 1er, du CIR 1992 et ce, qu'ils soient imposés distinctement ou au contraire avec les autres revenus déclarés. Elles soutiennent que l'obligation de déclaration instaurée par la disposition attaquée est la cause immédiate de la modification de la taxation que ces revenus mobiliers subissent. Il n'y est pas remédié, selon elles, par l'article 47 du projet de loi portant des dispositions fiscales et financières (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2458/001), puisque cette disposition ne met

pas fin au fait que les revenus définis à l'article 17, § 1er, 3° à 5°, du CIR 1992 sont soumis à la taxe communale additionnelle.

A.4.4.4. Le Conseil des ministres estime que les observations des parties requérantes sont dépassées du fait que le projet de loi précité modifie l'article 466 du CIR 1992. Le Conseil des ministres renvoie aux travaux préparatoires de cette disposition, dont il ressort que tous les intérêts et les dividendes sont exclus de la base de calcul de la taxe communale additionnelle.

En ce qui concerne l'article 43 attaqué de la loi du 28 décembre 2011

A.5.1.1. Les parties requérantes soutiennent que les travaux préparatoires de la disposition attaquée n'expliquent pas pourquoi cette dépense non admise supplémentaire est instaurée, ni pourquoi 17 % de l'avantage doit être considéré comme une dépense non admise.

A.5.1.2. Le Conseil des ministres répond que le simple fait que le législateur n'ait pas explicité ses objectifs dans les travaux préparatoires n'empêche aucune violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

A.5.1.3. Les parties requérantes répondent que ce qui précède n'empêche pas que la disposition attaquée doit pouvoir résister au contrôle au regard des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution. Elles se réfèrent également à l'article 344 du CIR 1992 selon lequel une opération réalisée en violation des objectifs du Code constitue un abus fiscal. Selon elles, le législateur souligne ainsi lui-même l'importance des objectifs de la loi fiscale.

A.5.2.1. Selon les parties requérantes, les contribuables qui accordent un avantage de toute nature sous la forme de la mise à disposition d'un véhicule sont traités, en matière de déductibilité fiscale, d'une autre façon que les contribuables qui accordent non pas un tel avantage, mais d'autres avantages de toute nature. Selon elles, les avantages de toute nature sont en principe déductibles fiscalement parce qu'ils constituent des rémunérations imposables dans le chef du travailleur. Elles concluent que rien ne justifie que seul l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition doive être considéré partiellement comme une dépense non admise.

A.5.2.2. Selon le Conseil des ministres, il n'existe ni règle internationale, ni disposition constitutionnelle, ni principe général de droit prévoyant que les coûts qui donnent lieu, dans le chef du bénéficiaire, à un avantage imposable devraient être des frais professionnels déductibles dans le chef de celui qui accorde l'avantage. Le Conseil des ministres soutient également que la situation d'un employeur qui met gratuitement un véhicule à la disposition du travailleur pour une utilisation à des fins personnelles n'est pas comparable à celle de l'employeur qui ne le fait pas : en effet, aucune disposition n'oblige l'employeur à mettre gratuitement un véhicule à la disposition du travailleur pour une utilisation à des fins personnelles; en agissant ainsi, l'employeur opte pour un régime fiscal spécifique.

A.5.2.3. Les parties requérantes répondent que l'article 52, 3°, du CIR 1992 contient bel et bien le principe selon lequel les avantages dont les travailleurs bénéficient constituent dans le chef de l'employeur des frais professionnels déductibles. Selon elles, la disposition attaquée porte atteinte pour la première fois à ce principe.

A.5.2.4. Le Conseil des ministres répète qu'il n'existe aucune disposition prévoyant que les coûts qui donnent lieu, dans le chef du bénéficiaire, à un avantage de toute nature imposable devraient être des frais professionnels déductibles dans le chef de celui qui accorde ledit avantage.

En ce qui concerne les articles 43 et 46 à 50 de la loi du 28 décembre 2011

A.6.1.1. Les parties requérantes soutiennent que l'instauration des dispositions attaquées n'est pas justifiée dans les travaux préparatoires. Elles reconnaissent que les travaux préparatoires mentionnent que l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 s'applique à la dépense non admise visée à l'article 198, alinéa 1er, 9°, du CIR 1992, de sorte que les déductions visées aux articles 199 à 206 du même Code ne peuvent pas être appliquées et que la perte de la période imposable ne peut pas être compensée. Elles observent toutefois que les travaux préparatoires n'expliquent pas pourquoi la dépense non admise concernée est soumise à ce régime.

A.6.1.2. Le Conseil des ministres répète que le simple fait que le législateur n'explicite pas ses objectifs dans les travaux préparatoires ne constitue pas une violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

A.6.1.3. Les parties requérantes reprennent les arguments mentionnés en A.5.1.3.

A.6.2. Selon les parties requérantes, l'application de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 aux dépenses non admises visées à l'article 198, alinéa 1er, 9°, du même Code aboutit à un traitement différent des dépenses non admises mentionnées à l'article 198 du CIR 1992 : l'une sera effectivement imposée et l'autre non.

A.6.3. Les parties requérantes soutiennent que l'octroi d'un avantage de toute nature n'est pas comparable aux cinq autres cas auxquels l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 est d'application. Selon elles, il s'agit dans ces cinq cas soit de lourdes infractions à la loi fiscale, soit d'un avantage fiscal obtenu antérieurement. Elles concluent qu'il s'agit d'un traitement identique de situations qui ne sont pas comparables.

A.6.4.1. Selon les parties requérantes, la lecture combinée des articles 57 et 198, alinéa 1er, 9°, du CIR 1992 entraîne une double imposition en ce que le montant de la dépense non admise est repris deux fois dans la base imposable. Elles exposent que les frais pour la fourniture d'avantages de toute nature constituent des rémunérations et qu'ils sont déductibles en tant que frais professionnels, conformément à l'article 57, 2°, du CIR 1992, s'ils sont justifiés dans les délais impartis au moyen des fiches prescrites; s'ils ne sont pas justifiés conformément à cette disposition, ces frais ne sont pas déductibles, sauf lorsqu'ils sont soumis à la cotisation distincte prévue à l'article 219 du CIR 1992. Puisque dans ce dernier cas l'article 198, alinéa 1er, 9°, du CIR 1992 sera également appliqué, cela implique, selon elles, que les mêmes frais ne seront pas admis comme frais professionnels sur la base de deux articles différents pour, au total, 117 %, ce qui peut engendrer une double imposition. En outre, les dispositions attaquées aboutissent, selon les parties requérantes, à une double imposition par une double incorporation dans le champ d'application de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992.

A.6.4.2. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes ne seraient pas imposées deux fois sur le même avantage octroyé par leur employeur.

A.6.4.3. Les parties requérantes répondent que cela ne concorde pas avec leur thèse et qu'il ressort de leur requête qu'elles dénoncent la double imposition qui peut se produire dans le chef de celui qui octroie l'avantage de toute nature.

A.6.5. En ordre subsidiaire, les parties requérantes invoquent les travaux préparatoires des dispositions attaquées dans lesquels il a été déclaré que l'application de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 aux dépenses non admises visées à l'article 198, alinéa 1er, 9°, du CIR 1992 n'augmente en aucun cas le montant des éventuelles pertes à reporter. Selon elles, cette interprétation va à l'encontre de l'interprétation existante des effets de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992. Elles estiment qu'aucun argument ne peut être déduit du texte de cette disposition expliquant pourquoi son application aux dépenses non admises visées par l'article 198, alinéa 1er, 9°, du CIR 1992 serait différente des autres cas mentionnés dans l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992.

A.6.6. Les parties requérantes soutiennent que les arguments mentionnés ci-dessus en matière d'impôt des sociétés s'appliquent tout autant en matière d'impôt des non-résidents et en matière d'impôt des personnes morales.

En ce qui concerne les articles 62 à 64 attaqués de la loi du 28 décembre 2011

A.7.1.1. Les parties requérantes exposent que les titres au porteur, aux termes de l'article 7, § 1er, de la loi du 14 décembre 2005 portant suppression des titres au porteur, devaient être convertis au plus tard le 31 décembre 2013 en titres dématérialisés ou en titres nominatifs, sans qu'une taxe fût prévue sur cette conversion. Elles soutiennent que les dispositions attaquées trompent les attentes des justiciables qui ont cru qu'ils avaient encore le temps jusqu'au 31 décembre 2013 pour convertir les titres en question sans avoir à payer une taxe. Selon elles, agir de la sorte n'est permis que lorsqu'une justification raisonnable tenant à une raison impérieuse d'intérêt général peut être donnée, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Le fait que le législateur entendait éviter qu'un grand nombre de sociétés procèdent à la conversion fin 2013 ne constitue assurément pas,

selon elles, une justification raisonnable. Elles se réfèrent à la jurisprudence de la Cour et à celle de la Cour européenne des droits de l'homme en matière de prévisibilité de la loi.

A.7.1.2. Le Conseil des ministres renvoie aux travaux préparatoires dans lesquels il est affirmé que le principe de la confiance légitime n'est pas violé par l'instauration de la taxe sur la conversion des titres au porteur. Il souligne qu'il n'est pas porté atteinte à la possibilité de convertir les titres au porteur jusqu'au 31 décembre 2013 et que la loi du 14 décembre 2005 ne prévoit pas que cette conversion sera en tout temps exemptée d'impôt.

A.7.1.3. Les parties requérantes répondent que la loi du 14 décembre 2005 précise que la conversion n'entraînerait aucuns frais alors que le coût de la taxe est bien mis à charge du propriétaire des titres. Elles concluent que l'instauration de la taxe met directement ou indirectement des frais à charge du titulaire du compte, à l'encontre de ce que dispose la loi du 14 décembre 2005. Elles estiment que la sécurité juridique constitue un principe fondamental de l'Etat de droit et que les dispositions attaquées violent ce principe.

A.7.1.4. Le Conseil des ministres répond que les dispositions attaquées entendent satisfaire aux recommandations de l'Organisation de coopération et de développement économique.

A.7.2.1. Les parties requérantes se plaignent également que la taxe soit calculée sur la valeur comptable des titres. Selon elles, cette notion n'est pas appropriée comme base imposable pour la taxe sur la conversion des titres au porteur parce qu'il n'y aurait pas de valeur comptable dans de nombreux cas ou parce que les titres ne sont pas émis par une société. Elles en déduisent que dans un certain nombre de cas la base imposable n'est pas fixée par la loi, ce qui serait contraire au principe de légalité en matière fiscale. Il en va de même, selon elles, pour ce qui est du fait que, aux termes des dispositions attaquées, la valeur comptable est estimée par celui qui fait convertir les titres. Elles considèrent qu'il n'y a pas de base imposable déterminable avec précision puisqu'il est fait état d'une estimation.

A.7.2.2. Le Conseil des ministres répond que la valeur des actions ou parts peut être déterminée au moyen de la valeur comptable des actions ou parts telle qu'elle ressort des livres de la société et au moyen de techniques d'évaluation comptable éprouvées.

A.7.2.3. Les parties requérantes répondent que le Conseil des ministres ne fournit aucune explication pour les cas dans lesquels il n'y a pas de valeur comptable ou pour ceux où il n'y a pas de livres de société. Elles soulignent également que les intermédiaires professionnels disposent de bien moins d'informations sur la valeur comptable que les sociétés émettrices.

A.7.2.4. Le Conseil des ministres se réfère à l'article 64 attaqué, qui dispose que celui qui fait convertir les titres, à savoir celui qui les dépose, doit établir la valeur comptable. Il en déduit que lorsque le dépôt a lieu auprès d'un intermédiaire, la valeur comptable doit être confirmée par un document de l'émetteur qui est déposé en même temps que les titres. Selon lui, c'est la valeur comptable reprise dans le dernier rapport annuel qui doit être prise en considération comme base imposable.

- B -

Quant à l'intérêt

B.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 33, 43, 46 à 50 et 62 à 64 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses.

B.2.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties requérantes à l'annulation des articles 43 et 46 à 50 de la loi du 28 décembre 2011, étant donné que, d'une part, elles sont des travailleurs et non des employeurs et que, d'autre part, elles ne sont assujetties, en tant que personnes physiques résidant en Belgique, ni à l'impôt des sociétés, ni à l'impôt des personnes morales, ni à l'impôt des non-résidents.

B.2.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.2.3.1. L'article 43, attaqué, de la loi du 28 décembre 2011 a pour conséquence que, lors de la détermination du revenu net des sociétés soumises à l'impôt des sociétés, les frais d'un véhicule de société sont considérés comme une dépense non admise à concurrence de 17 % du montant de l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition. Aucune déduction ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie des bénéfices qui est affectée à cette dépense non admise (article 207, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), tel qu'il a été modifié par l'article 46 attaqué).

B.2.3.2. Si les articles 43 et 46 attaqués ont une incidence défavorable sur la situation fiscale des sociétés qui mettent gratuitement des véhicules de société à disposition de leurs travailleurs, en ce sens que ce coût sera partiellement taxé comme dépense non admise, et s'il est vrai que cette circonstance pourrait amener la société à revoir cet avantage, il ne peut en être déduit que les parties requérantes pourraient être directement affectées par ces dispositions, puisqu'elles ne sont pas elles-mêmes redevables de cet impôt.

Les impôts que doivent donc acquitter les sociétés sur les frais d'un véhicule de société ne sont pas non plus à ce point élevés qu'ils contraindraient les sociétés à ne plus mettre à disposition des véhicules de société pour une utilisation à des fins personnelles. La décision y relative fait partie des négociations entre l'employeur et le travailleur au sujet de la rétribution de

ce dernier, compte tenu du coût salarial total que l'employeur devra supporter et dont la disposition attaquée ne constitue qu'un élément.

B.2.4. Les articles 47 à 50 attaqués de la loi du 28 décembre 2011 règlent, d'une part, l'impôt des personnes morales, auquel sont assujetties les personnes morales visées à l'article 220 du CIR 1992 (articles 47 et 48) et, d'autre part, l'impôt des non-résidents, auquel sont assujetties les personnes visées à l'article 227 du CIR 1992 (articles 49 et 50). Ni les parties requérantes, ni leurs employeurs n'étant assujettis à ces impôts, les parties requérantes ne justifient pas de l'intérêt requis pour demander l'annulation de ces dispositions.

B.2.5. L'exception est fondée.

B.3.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties requérantes à l'annulation des articles 62 à 64 de la loi du 28 décembre 2011, étant donné que ce ne sont pas elles, mais « les intermédiaires professionnels » ou les sociétés émettrices qui doivent acquitter la taxe sur la conversion des titres au porteur.

B.3.2. A l'appui de leur intérêt, les parties requérantes font valoir qu'elles sont propriétaires de titres au porteur et qu'en cas de conversion de ces titres, le coût de la taxe attaquée sera répercuté sur elles.

B.3.3. Aux termes de l'article 170 du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été inséré par l'article 65 de la loi du 28 décembre 2011, la taxe sur la conversion des titres au porteur est acquittée, d'une part, par « les intermédiaires professionnels lorsque les titres au porteur sont inscrits sur un compte de titres suite à leur dépôt par le titulaire » et, d'autre part, par « les sociétés émettrices lorsque les titres sont déposés en vue de leur conversion en titres nominatifs ».

B.3.4. La circonstance qu'un « intermédiaire professionnel » ou une société pourraient répercuter sur des tiers, tels que des clients ou des actionnaires, le coût d'une taxe que cet intermédiaire ou cette société doivent acquitter ne procure pas en soi à ces derniers l'intérêt requis pour agir contre la norme législative qui instaure la taxe, étant donné que la

répercussion de ce coût ne découle pas directement, en principe, de la loi, mais des rapports entre l'intermédiaire ou la société et les tiers concernés.

B.3.5. Il convient toutefois, en l'espèce, de tenir compte de l'article 462 du Code des sociétés, qui dispose :

« Les propriétaires de titres au porteur ou dématérialisés peuvent, à tout moment, en demander la conversion, à leurs frais, en titres nominatifs ».

Il découle de cette disposition que les coûts liés à la conversion de titres au porteur en titres nominatifs, effectuée à l'initiative de leurs propriétaires, sont supportés par les propriétaires des titres au porteur.

B.3.6. Dès lors qu'elle frappe, entre autres, la conversion des titres au porteur en titres nominatifs (article 167 du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été inséré par l'article 62 de la loi du 28 décembre 2011), la taxe attaquée constitue un coût intrinsèquement lié à cette conversion, susceptible d'être répercuté par les sociétés émettrices sur les propriétaires de titres au porteur, sur la base de l'article 462 du Code des sociétés.

Bien que les travaux préparatoires relatifs aux dispositions attaquées ne mentionnent pas l'article 462 du Code des sociétés, il en ressort néanmoins que le législateur était conscient que les sociétés émettrices pourraient répercuter la taxe sur la base de cette disposition. La justification de l'amendement qui a abouti aux dispositions attaquées énonce en effet que les sociétés émettrices « sont [tenues] de percevoir la taxe pour les conversions qui sont opérées à leur intervention » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/004, p. 47), et ce, bien que l'impôt soit, selon la proposition d'article 170 du Code des droits et taxes divers contenue dans cet amendement, « acquittée [...] par les sociétés émettrices » (*ibid.*, p. 44). En outre, le ministre compétent a déclaré, en commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants :

« En ce qui concerne la question [...] concernant la personne qui payera la taxe, le ministre répond qu'aux termes de l'article 170, elle doit être acquittée par les intermédiaires

professionnels. S'il s'agit d'une société émettrice, elle répercutera probablement ce coût » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/010, pp. 39-40).

B.3.7. Etant donné que la taxe attaquée peut être considérée comme un coût lié à la conversion des titres au porteur en titres nominatifs, qui, conformément à l'article 462 du Code des sociétés, peut être répercuté par les sociétés émettrices sur les propriétaires de titres au porteur, les parties requérantes peuvent être affectées directement et défavorablement par les dispositions attaquées et justifient de l'intérêt requis.

L'exception est rejetée.

Quant au fond

En ce qui concerne l'article 33 attaqué de la loi du 28 décembre 2011

B.4.1. L'article 33 de la loi du 28 décembre 2011 dispose :

« L'article 313 du [Code des impôts sur les revenus 1992], modifié par les lois des 28 juillet 1992, 6 juillet 1994, 16 avril 1997, 22 décembre 1998, 26 mars 1999, 15 décembre 2004 et 28 juillet 2011, est remplacé par ce qui suit :

' Art. 313. Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques sont tenus de mentionner dans leur déclaration annuelle audit impôt, les revenus de capitaux et biens mobiliers visés à l'article 17, § 1er, ainsi que les revenus divers visés à l'article 90, 6° et 11°, sauf s'il s'agit des intérêts et des dividendes visés à l'article 171, 2^oter, qui ont subi la retenue à la source de la cotisation visée à l'article 174/1.

Le précompte mobilier et la retenue à la source de la cotisation visée à l'article 174/1 dus sur de tels revenus non déclarés ne peuvent être imputés sur l'impôt des personnes physiques, ni être restitués. ' ».

Cette disposition s'applique aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 (article 38 de la loi du 28 décembre 2011).

B.4.2. L'article 313 du CIR 1992, ainsi remplacé, a été remplacé à son tour par les articles 88 et 89 de la loi-programme du 27 décembre 2012.

B.4.3. L'article 313 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 88 de la loi-programme du 27 décembre 2012, dispose :

« Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques sont tenus de mentionner dans leur déclaration annuelle audit impôt les revenus de capitaux et biens mobiliers visés à l'article 17, § 1er, ainsi que les revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7° et 11°.

Par dérogation à l'alinéa 1er, ils ne sont pas tenus de mentionner les revenus suivants dans leur déclaration annuelle audit impôt :

- les revenus visés à l'article 171, 2°, f, et à l'article 534 qui ont subi le précompte mobilier de 10 ou de 15 p.c.;

- les dividendes et les intérêts imposables à 21 p.c. qui ont subi la retenue à la source de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers visée à l'article 174/1;

- les revenus mobiliers qui ont subi un précompte mobilier de 21 p.c. ou de 25 p.c. et les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés, à l'article 171, 3° *quinquies*, qui ont subi un précompte mobilier de 15 p.c., à condition que la totalité des revenus mobiliers obtenus par le contribuable ne peut plus donner lieu à la cotisation supplémentaire de 4 p.c. conformément aux dispositions de l'article 174/1, § 1er.

Le précompte mobilier et la retenue à la source de la cotisation visée à l'article 174/1 dus sur de tels revenus non déclarés ne peuvent pas être imputés sur l'impôt des personnes physiques, ni être restitués.

Lorsque le contribuable n'est pas tenu de déclarer conformément à l'alinéa 2, deuxième et troisième tirets, il doit attester qu'il n'a pas bénéficié de revenus mobiliers pour lesquels la cotisation supplémentaire de 4 p.c. peut encore être appliquée conformément aux dispositions de l'article 174/1, § 1er.

La formule de déclaration à l'impôt des personnes physiques contient les rubriques nécessaires à l'exécution des attestations visées à l'alinéa précédent ».

Cette disposition s'applique aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 (article 96, alinéa 1er, de la loi du 27 décembre 2012).

B.4.4. L'article 313 du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 89 de la loi-programme du 27 décembre 2012, dispose :

« Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques ne sont pas tenus de mentionner dans leur déclaration annuelle audit impôt, les revenus des capitaux et biens

mobiliers ni les revenus divers visés à l'article 90, 6° et 11°, pour lesquels un précompte mobilier a été réellement retenu ou pour lesquels un précompte mobilier fictif est imputable en vertu de dispositions légales ou réglementaires, ni ceux qui sont exonérés de précompte mobilier en vertu de dispositions légales ou réglementaires, sauf s'il s'agit :

1° des revenus de créances hypothécaires sur des immeubles situés en Belgique ou sur des navires et bateaux immatriculés à la conservation des hypothèques à Anvers, à l'exclusion des revenus des obligations hypothécaires;

2° des revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de biens mobiliers visés à l'article 17, § 1er, 3°;

3° des revenus compris dans les rentes viagères ou temporaires visés à l'article 17, § 1er, 4°;

4° des revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins ainsi que des licences légales et obligatoires visés à l'article 17, § 1er, 5°;

5° des redevances résultant de conventions d'octroi de droits d'usage sur des biens immobiliers bâtis, visées à l'article 19, § 1er, alinéa 1er, 2°;

6° des revenus visés à l'article 21, 5°, 6° et 10°, dans la mesure où ils excèdent respectivement les limites fixées aux 5°, 6° et 10° dudit article et où le précompte mobilier n'a pas été retenu sur cet excédent.

Le précompte mobilier dû sur de tels revenus non déclarés ne peut pas être imputé sur l'impôt des personnes physiques, ni être restitué ».

Cette disposition s'applique aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2013 (article 96, alinéa 2, de la loi du 27 décembre 2012).

B.5. Il découle de ce qui précède que l'article 313 du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 33 attaqué de la loi du 28 décembre 2011, n'a pas été appliqué aux parties requérantes et qu'il ne sera pas non plus appliqué puisqu'il a été remplacé depuis son entrée en vigueur par l'article 88 précité de la loi-programme du 27 décembre 2012.

B.6. Partant, les parties requérantes n'ont aucun intérêt actuel à l'annulation d'une disposition qui n'a produit aucun effet juridique. Les parties requérantes n'auraient intérêt à leur recours qu'en cas d'annulation de l'article 88 de la loi-programme du 27 décembre 2012. Il s'ensuit qu'elles ne perdront définitivement intérêt à leur recours que si l'article 88 précité

n'était pas attaqué dans le délai légal ou si un recours dirigé contre cet article, à le supposer introduit, était rejeté par la Cour.

En ce qui concerne les articles 62 à 64 attaqués de la loi du 28 décembre 2011

B.7. Les articles 62 à 64 de la loi du 28 décembre 2011 disposent :

« Art. 62. Dans le titre IV, rétabli par l'article 62, il est inséré un article 167 rédigé comme suit :

‘ Art. 167. Il est établi une taxe sur la conversion de titres au porteur en titres dématérialisés ou en titres nominatifs conformément à la loi du 14 décembre 2005 portant suppression des titres au porteur, à l'exception des titres au sens de l'article 2, alinéa 1er, 1°, de ladite loi du 14 décembre 2005, qui viennent à échéance avant le 1er janvier 2014. ’.

Art. 63. Dans le même titre, il est inséré un article 168 rédigé comme suit :

‘ Art. 168. Le taux de la taxe est fixé à :

- 1 p.c. pour les conversions effectuées au cours de l'année 2012;
- 2 p.c. pour les conversions effectuées au cours de l'année 2013. ’.

Art. 64. Dans le même titre, il est inséré un article 169 rédigé comme suit :

‘ Art. 169. La taxe due est calculée à la date du dépôt :

a) pour les valeurs mobilières admises au marché réglementé ou dans un système multilatéral de négociation, sur le dernier cours établi avant la date du dépôt;

b) pour les titres de créances non admis au marché réglementé, sur le montant nominal du capital de la créance;

c) pour les parts des organismes de placement à nombre variable de parts, sur la dernière valeur d'inventaire calculée avant la date du dépôt;

d) dans les autres cas, sur la valeur comptable, non compris les intérêts, des titres au jour du dépôt, à estimer par celui qui fait convertir les titres.

Lorsque la valeur des titres à convertir est libellée en monnaie étrangère, elle est convertie en euro sur la base du cours de change vendeur à la date du dépôt. ’ ».

B.8. Les parties requérantes prennent un moyen unique de la violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce qu'il serait porté atteinte aux attentes des propriétaires de titres au porteur qui estimaient qu'ils pourraient encore convertir les titres concernés jusqu'au 31 décembre 2013, sans devoir acquitter une taxe. Les parties requérantes dénoncent également le fait que la taxe attaquée est calculée sur la valeur comptable des titres, alors que dans de nombreux cas, il n'y aurait pas de valeur comptable, de sorte qu'il ne serait pas satisfait au principe de légalité en matière d'impôt, inscrit à l'article 170 de la Constitution.

B.9.1. La Cour a été saisie, dans l'affaire n° 5451, d'un recours en annulation des articles 61 à 69 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses. La partie requérante fait valoir dans cette affaire que les articles 62 et 63 attaqués de la loi précitée ne sont pas compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (premier moyen), que ces mêmes dispositions attaquées ne sont pas compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de confiance en ce qu'il est porté atteinte aux attentes suscitées par le législateur selon lesquelles les justiciables avaient encore le temps jusqu'au 31 décembre 2013 pour convertir gratuitement leurs titres au porteur (deuxième moyen), et que l'article 64 attaqué de la loi du 28 décembre 2011 n'est pas compatible avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution en ce qu'il ne précise pas ce qu'il y a lieu d'entendre par « valeur comptable » (troisième moyen).

B.9.2. Par son arrêt n° 68/2013 du 16 mai 2013, la Cour a décidé, avant de statuer quant au fond dans l'affaire précitée, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante, afin de pouvoir examiner la compatibilité des articles 62 et 63 de la loi du 28 décembre 2011 avec la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 :

« L'article 5, paragraphe 2, de la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la perception d'une taxe sur une conversion de titres au porteur en titres nominatifs ou en titres dématérialisés imposée par la loi et, dans l'affirmative, une telle taxe peut-elle être justifiée sur la base de l'article 6 de la directive précitée ? ».

B.10. Dès lors que, d'une part, la question préjudicielle précitée porte sur la compatibilité avec le droit de l'Union des articles 62 et 63 de la loi du 28 décembre 2011, attaqués par les parties requérantes dans l'affaire n° 5425, et que, d'autre part, les griefs dirigés contre les dispositions attaquées dans la présente affaire sont, dans une large mesure, analogues à ceux formulés dans les deuxième et troisième moyens dans l'affaire n° 5451, l'examen du moyen mentionné en B.8 ne pourra être poursuivi que lorsque la Cour de justice de l'Union européenne aura répondu à la question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 68/2013 précité.

Par ces motifs,

la Cour

- décide que le recours en annulation, en ce qu'il est dirigé contre l'article 33 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, sera rayé du rôle si aucun recours en annulation de l'article 88 de la loi-programme du 27 décembre 2012 n'est introduit dans le délai légal ou si un tel recours, à le supposer introduit, était rejeté par la Cour;

- réserve à statuer sur le recours en annulation en ce qu'il est dirigé contre les articles 62 à 64 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, en attendant la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne à la question préjudicielle posée par la Cour dans l'arrêt n° 68/2013 du 16 mai 2013;

- rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 13 juin 2013.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt