

Numéros du rôle : 5730, 5766 et 5786
Arrêt n° 162/2014 du 6 novembre 2014

ARRÊT

En cause : les recours en annulation des articles 3, *littera a)*, et 5, *littera a)*, de la loi-programme du 28 juin 2013 (modifications apportées aux articles 171 et 269 du Code des impôts sur les revenus 1992), introduits par l'ASBL « Syndicat Neutre pour Indépendants » et autres, par Steven Beckers et autres et par l'ASBL « Verbond der Vlaamse Tandartsen » et la SPRL « Dr. Stefan Verellen ».

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 15 octobre 2013 et parvenue au greffe le 16 octobre 2013, un recours en annulation des articles 3, *littera a*), et 5, *littera a*), de la loi-programme du 28 juin 2013 (modifications apportées aux articles 171 et 269 du Code des impôts sur les revenus 1992), publiée au *Moniteur belge* du 1er juillet 2013, deuxième édition, a été introduit par l'ASBL « Syndicat Neutre pour Indépendants », le « Groupement des Unions Professionnelles Belges de Médecins Spécialistes », l'ASBL « Association Belge des Syndicats Médicaux », Luc Bogaerts, Stefan Brebels, Linda Defreyne, Patrick Hateau, Chris Illegems, Roland Lemye, Chris Smout, Alfons Felix Tirry, Camiel Vennekens, Nick Verheyden et Geert Verrijken, tous assistés et représentés par Me V. Dauginet, avocat au barreau d'Anvers.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 6 décembre 2013 et parvenue au greffe le 9 décembre 2013, un recours en annulation des articles 3, *littera a*), et 5, *littera a*), de la même loi-programme a été introduit par Steven Beckers, Marc Buelens, Lubomyr Dybajlo, Herman Laedemans, Christiaan Lemmens, Rita Vanaken, Kristiaan Vekemans, Ronald Verbruggen, Jozef Vermaerke, Willy Van Reeth et l'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie », tous assistés et représentés par Me G. De Neef, avocat au barreau de Bruxelles.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 26 décembre 2013 et parvenue au greffe le 27 décembre 2013, un recours en annulation des articles 3, *littera a*), et 5, *littera a*), de la même loi-programme a été introduit par l'ASBL « Verbond der Vlaamse Tandartsen » et la SPRL « Dr. Stefan Verellen », assistées et représentées par Me V. Dauginet.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 5730, 5766 et 5786 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me P. Declercq, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit des mémoires, les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse et le Conseil des ministres a également introduit des mémoires en réplique.

Par ordonnance du 15 juillet 2014, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman, a décidé que les affaires étaient en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 18 août 2014 et les affaires mises en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 18 août 2014.

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 des parties

A.1.1. Les parties requérantes/personnes physiques dans les affaires n^{os} 5730 et 5766 font valoir qu'elles sont les associés ou actionnaires principaux d'une société. Les bénéfices qui ont été réalisés dans ces sociétés ont permis la constitution de réserves taxées qui peuvent donner lieu à un capital pension complémentaire. La cessation des activités professionnelles entraîne souvent la liquidation de la société concernée. Dans ce cas, on subit un impôt qui n'était pas prévu lors de la constitution de ces réserves.

A.1.2. Les parties requérantes/personnes morales dans les affaires n^{os} 5730, 5766 et 5786 allèguent qu'elles poursuivent un intérêt collectif qui résulte de la définition de leur objet statutaire. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, il faut en l'espèce remplir quatre conditions : (1) l'objet social doit être de nature particulière, (2) l'intérêt collectif n'est pas limité aux intérêts individuels des membres, (3) l'objet social peut être affecté par la norme attaquée et (4) il ne doit pas apparaître que l'objet social n'est pas ou plus réellement poursuivi. Selon les parties requérantes/personnes morales dans les affaires n^{os} 5730 et 5766, ces conditions sont remplies.

De plus, la seconde partie requérante/personne morale dans l'affaire n^o 5786 fait valoir que certaines personnes morales, comme elle-même, sont susceptibles d'être personnellement, directement et défavorablement affectées par les dispositions attaquées. La seconde partie requérante dans l'affaire n^o 5786 a réalisé dans le passé des bénéfices assujettis à l'impôt des sociétés et qui ont permis la constitution de réserves taxées. L'abrogation de la taxe distincte sur les bonis de liquidation a directement pour effet que les réserves qui ont été constituées dans le passé par la société seront assujetties, en cas de cessation des activités, à un impôt qui ne pouvait pas être prévu lors de la constitution des réserves. L'impôt n'est en effet pas seulement prélevé sur les réserves constituées après l'instauration de la nouvelle perception, mais également sur les réserves ayant été constituées auparavant, la pression fiscale s'en trouvant accrue de 150 %.

A.1.3. Les parties requérantes estiment que leur intérêt distinct a été démontré à suffisance et que les recours introduits sont dès lors recevables.

A.2.1. Le Conseil des ministres estime que la onzième partie requérante dans l'affaire n^o 5766 (l'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie ») ne satisfait pas aux conditions qu'une partie requérante/personne morale est tenue de remplir afin de pouvoir se prévaloir de son intérêt collectif. Selon le Conseil des ministres, l'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie » ne démontre pas de quelle manière son objet social serait affecté par la norme attaquée; la manière dont les intérêts politiques, culturels, sociaux ou économiques des Flamands seraient susceptibles d'être affectés par une adaptation du taux d'imposition des bonis de liquidation n'est pas claire. En l'espèce, l'intérêt ne se distingue pas de l'action populaire, avec pour effet que la requête de l'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie » doit être rejetée comme irrecevable.

A.2.2. L'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie » répète que la norme attaquée affecte son objet social. En effet, les dispositions attaquées produisent un effet direct, spécifique et négatif sur les intérêts économiques des Flamands, étant donné que les Flamands seront soumis à un nouveau taux en ce qui concerne l'impôt sur les bonis de liquidation, ce constat étant suffisant, à ses yeux, pour démontrer que l'objet social de l'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie » peut être affecté par la norme attaquée.

A.2.3. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres estime que l'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie » ne réussit pas à démontrer pourquoi les dispositions attaquées affecteraient davantage les Flamands, en tant que groupe de population, que les Belges.

Quant à la violation du droit au respect des biens (premier moyen dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 et second moyen dans l'affaire n^o 5766)

A.3.1. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730, 5766 et 5786 allèguent que les dispositions attaquées violent le droit au respect des biens, garanti par l'article 16 de la Constitution, combiné avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, au motif qu'elles accroîtraient de 150 % la dette fiscale latente sur les réserves déjà soumises à l'impôt des sociétés.

A.3.2. L'abrogation de la taxe distincte de 10 % sur les bonis de liquidation emporte, selon les parties requérantes, tant pour les sociétés que pour les actionnaires et associés, une atteinte au droit au respect des biens. Les réserves représentent en effet une pension complémentaire pour les actionnaires et associés, étant donné que la plupart des PME sont liquidées lorsque le gérant part à la retraite. Les personnes qui exercent leur activité professionnelle dans le cadre d'une telle société disposent dès lors d'une créance liquide, certaine et définitivement acquise sur ces capitaux de pension. En outre, il existe une attente légitime qu'elles pourront disposer librement de leurs capitaux après leur départ à la retraite, comme l'a confirmé la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH, 29 novembre 1991, *Pine Valley Developments Ltd c. Irlande*, et CEDH, 20 novembre 1995, *Pressos Compania Naviera S.A. c. Belgique*).

A.4.1. Le Conseil des ministres observe que le champ d'application de l'article 16 de la Constitution reste limité aux situations dans lesquelles se produit une privation totale de la propriété, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. En effet, les dispositions attaquées ne prévoyant pas la privation totale du droit de propriété sur les réserves, on ne saurait considérer que l'article 16 de la Constitution trouve à s'appliquer. L'article 17 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne peut, lui non plus, être appliqué, estime le Conseil des ministres, parce qu'il n'y a pas de lien de rattachement avec le droit de l'Union européenne (cf. arrêt n^o 145/2012).

A.4.2. En ce qui concerne l'éventuelle application de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, le Conseil des ministres fait valoir que la notion de « propriété » doit être interprétée largement. Étant donné que même la propriété future ressortit à la protection inscrite dans cette disposition, la réserve présente dans la société et qui n'a pas encore été distribuée pourrait relever de la protection de cet article. Toutefois, le Conseil des ministres constate que les dispositions attaquées ne peuvent pas être qualifiées de privation de propriété mais tout au plus de régulation de la propriété. Comme les mesures fiscales ont très rarement pour but d'exproprier totalement le contribuable, il est de jurisprudence constante pour la Cour européenne des droits de l'homme de qualifier de telles dispositions législatives de régulation de la propriété.

A.5.1. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 allèguent que la notion de propriété ne peut reposer sur une lecture littérale de l'article 16 de la Constitution. Cette démarche n'aurait pas de sens étant donné que les dispositions conventionnelles jouissent de la primauté sur le droit national. Les parties requérantes dans l'affaire n^o 5766 observent également que l'article 16 de la Constitution n'est pas seulement applicable en cas de privation totale de la propriété, cette hypothèse impliquant que seul un impôt de 100 % pourrait violer le droit de propriété, ce qui n'est toutefois nullement la portée de l'article constitutionnel précité.

A.5.2. En ce qui concerne l'article 17 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 soulèvent que des liens de rattachement avec le droit de l'Union européenne existent effectivement. En raison de l'intégration de la Convention européenne des droits de l'homme et de la Charte des droits fondamentaux dans le Traité sur l'Union européenne, les droits fondamentaux qui y sont contenus ont obtenu une reconnaissance au niveau européen. La Charte a dès lors force juridique contraignante. Les parties requérantes dans l'affaire n^o 5766 font en outre valoir que la Belgique est partie à la Charte, avec pour effet que celle-ci est aussi valable en Belgique sans lien de rattachement spécifique.

A.6. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres attire l'attention sur le fait que l'article 6, paragraphe 1, deuxième et troisième alinéas, du Traité sur l'Union européenne renvoie expressément au titre VII de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, où l'article 51 figure également. L'article 51 précité constitue dès lors le fondement juridique de la Charte et la présence d'un lien de rattachement n'est dès lors pas suffisamment démontrée.

A.7.1. Quant au fond, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 font valoir qu'outre l'existence de la propriété, il doit aussi y avoir une ingérence dans la propriété par l'autorité publique. Les dispositions attaquées ont pour effet d'affecter le patrimoine de chaque société : les attentes légitimes de la société et des personnes physiques/actionnaires ou associés sont violées par l'abrogation de la taxe distincte. Les actionnaires ou associés voient en effet la valeur de leur créance diminuer de 16,67 %. Les parties requérantes dans l'affaire n^o 5766 citent également le fait que la Cour européenne des droits de l'homme a déjà jugé qu'une imposition peut constituer une atteinte au respect de la propriété.

Une ingérence dans la propriété du contribuable est contraire au droit au respect des biens, à moins que les conditions suivantes soient remplies cumulativement : (1) il s'agit d'une ingérence légitime, dans le sens où il existe un fondement légal suffisamment prévisible pour cette ingérence, (2) l'ingérence doit être pertinente pour la réalisation d'un ou de plusieurs objectifs légitimes d'intérêt général, et (3) il existe un juste équilibre entre, d'une part, les exigences d'intérêt général de la société et, d'autre part, les droits fondamentaux de l'individu.

A.7.2. Le Conseil des ministres observe dans son mémoire qu'il ne saurait s'agir d'une privation de la propriété mais seulement de la régulation de celle-ci. En effet, une privation aurait pour conséquence d'ôter au contribuable la jouissance définitive et totale de la propriété, alors que les dispositions attaquées augmentent seulement le taux d'imposition.

A.7.3. Les parties requérantes déclarent que, contrairement à ce que prétend le Conseil des ministres, il s'agit effectivement d'une privation. La différence entre la qualification de « régulation » et celle de « privation » réside dans le fait que l'autorité publique est automatiquement redevable ou non d'une indemnisation, mais la différence de qualification n'a aucun effet sur l'examen du droit au respect des biens : les critères qui doivent être remplis pour justifier une ingérence dans le droit à la protection de la propriété, à savoir une régulation ou bien une privation de celui-ci, se recoupent en grande partie. En outre, la Cour européenne des droits de l'homme juge de plus en plus souvent qu'il y a une atteinte disproportionnée au droit de propriété, sans la qualifier à cet égard d'ingérence. L'abrogation de la taxe distincte sur les bonis de liquidation pour les réserves constituées dans le passé implique dès lors incontestablement une privation de la propriété. En effet, la jouissance de la propriété est définitivement perdue.

La partie requérante dans l'affaire n^o 5766 estime également qu'un impôt de 25 % implique une privation totale de la propriété, étant donné que les 25 % retenus ne le sont pas en faveur des actionnaires ou associés mais bien du Trésor belge, ce qui emporte qu'ils sont privés totalement et définitivement de ce montant.

A.7.4. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres fait comprendre que la qualification de privation ou bien de régulation de la propriété entraîne différents effets juridiques au regard de l'application de l'article 1er, deuxième alinéa, du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. Cet article s'applique en effet explicitement au cas de la régulation, ce qui a pour conséquence que les régulations de propriété sont seulement soumises à un contrôle marginal, de sorte que seules seront sanctionnées les régulations qui sont manifestement contraires à l'intérêt général. Le Conseil des ministres ne conteste pas, du reste, qu'un impôt représente une atteinte (légitime) au respect des biens. Néanmoins, cela ne signifie pas que les réserves d'une société doivent être considérées comme une provision de pension extralégale. Des systèmes spécifiques sont en effet prévus dans ce dernier cas.

A.8.1. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 observent que des restrictions au respect des biens imposées par les autorités publiques ne peuvent être justifiées que si elles satisfont à des conditions déterminées. Il doit en effet y avoir une base légale, un besoin social et un rapport de proportionnalité.

En ce qui concerne la base légale, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 font valoir que la norme légale sur laquelle repose l'expropriation doit être suffisamment accessible, précise et prévisible. Une mesure n'est prévisible que si elle offre une protection contre une ingérence publique arbitraire. Les dispositions attaquées prévoient un régime compensatoire mais ne répondent pas à l'exigence de prévisibilité, étant donné que le régime intermédiaire ne peut être appliqué qu'aux réserves taxées qui ont été approuvées avant le 31 mars 2013. En ce qui concerne les réserves constituées ultérieurement, le régime transitoire ne peut pas s'appliquer. Du reste, les parties requérantes observent aussi que, même si la taxe distincte sur les bonis de liquidation perdure jusqu'au 1er octobre 2014 et qu'un régime transitoire compensatoire est instauré jusqu'à cette date, ce qui a pour effet que les sociétés peuvent incorporer dans le capital, au taux de la taxe distincte sur les bonis de

liquidation, une partie des réserves déjà taxées, ce régime transitoire compensatoire ne peut s'appliquer qu'aux réserves taxées qui ont été approuvées avant le 31 mars 2013. Pour les sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile, cela signifie que le régime transitoire ne peut s'appliquer que pour les réserves qui ont été réalisées au plus tard au cours de l'exercice comptable 2011, soit deux ans avant l'instauration du régime. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 affirment également que de nombreuses objections pratiques rendent la mesure transitoire inapplicable pour la majeure partie des sociétés. C'est ainsi que la société qui appliquera le régime compensatoire devra disposer de suffisamment de liquidités pour s'acquitter de la « taxe sur le capital ». En cas d'insuffisance de liquidités, la société sera contrainte de vendre ses actifs ou de contracter un prêt. En tout état de cause, ce régime entraîne un affaiblissement direct de la stabilité financière de la société qui y a recours. Qui plus est, la mesure transitoire entraîne une grande insécurité juridique en prévoyant des délais de quatre ou huit ans. Rien n'empêche en effet de soumettre à un nouvel impôt complémentaire les réserves actuelles qui sont incorporées.

En dernier lieu, les parties requérantes observent que le coût réel du régime compensatoire est supérieur aux 10 % avancés. Les réserves incorporées qui subsistent après la « taxe sur le capital » doivent être actualisées à l'année au cours de laquelle la société sera effectivement liquidée. Pour le calcul du taux réel de la « taxe sur le capital », l'impôt qui est actuellement payé doit être comparé avec la valeur actualisée des réserves substantantes pendant l'année de liquidation. Elles font également valoir que l'incorporation dans le capital doit intervenir au plus tard dans la dernière période imposable qui se conclut avant le 1er octobre 2014. Si l'exercice comptable et l'année civile coïncident, les intéressés ont donc seulement jusqu'au 31 décembre 2013. Le législateur a reconnu ce point et a rédigé en conséquence un *addendum* prolongeant l'exécution pratique jusqu'au 31 mars 2014. L'attribution du capital doit toujours s'effectuer avant le 31 décembre 2013, ce qui a concrètement pour effet que presque rien n'a été modifié. L'*addendum* est, en outre, *contra legem*, le contribuable ne pouvant dès lors s'en prévaloir si l'administration fiscale décide de ne pas appliquer la circulaire.

A.8.2. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres argumente que le contrôle de légalité n'offre pas une protection contre les lois élaborées arbitrairement mais seulement contre une autorité publique agissant de manière arbitraire. Les lois doivent être rédigées de manière suffisamment précise pour ne pas donner à l'autorité publique la possibilité d'agir de manière arbitraire. Etant donné que la disposition visée a seulement pour but d'introduire une modification de taux et que celle-ci a été inscrite dans la loi, il existe dès lors un fondement légal suffisant.

A.8.3. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 estiment que la thèse du Conseil des ministres manque en droit : selon elles, il est inexact que l'on ne puisse pas tenir compte du comportement arbitraire du législateur mais seulement de celui d'une autorité publique, étant donné que le pouvoir législatif fait également partie de cette autorité publique. C'est la raison pour laquelle les actes du législateur devront eux aussi faire l'objet d'un contrôle. Elles observent, en outre, que les réserves constituées dans le passé sont soumises, avec effet rétroactif, à un taux plus élevé, ce qui ne va pas dans le sens de l'exigence de prévisibilité, la disposition ne satisfaisant à la condition de prévisibilité que pour les réserves taxées qui sont constituées à l'avenir.

En dernier lieu, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 relèvent que le manque de prévisibilité découle aussi du fait qu'une circulaire a paru le 1er octobre 2013, rendue nécessaire par l'incertitude constante quant aux dispositions transitoires. L'autorité publique a aussi rédigé un *addendum* (13 novembre 2013), une seconde circulaire (12 décembre 2013) ainsi qu'une FAQ (19 décembre 2013). Il s'ensuit que le contribuable n'a disposé que de deux semaines pour prendre une décision en ayant une connaissance suffisante du contenu et de la portée du régime.

A.8.4. Le Conseil des ministres estime que les dispositions attaquées ne peuvent pas être qualifiées d'imprévisibles. Les parties requérantes se prévalent à cet égard d'un avis du Conseil d'Etat relatif à la loi du 28 décembre 1992. Elles n'exposent toutefois pas clairement quel est le lien exact entre la loi du 28 décembre 1992 et les dispositions attaquées.

Du reste, le Conseil des ministres considère qu'il n'y a pas d'effet rétroactif des dispositions attaquées. Une loi n'est rétroactive que lorsqu'elle concerne des situations acquises, des actes déjà accomplis ou des faits qui se sont passés avant sa publication.

Enfin, les griefs des parties requérantes relatifs au régime transitoire ne sont pas pertinents dans le cadre du recours en annulation, étant donné que les recours se limitent seulement aux articles 3, alinéa 1er, *littera a*), et 5, alinéa 1er, *littera a*), attaqués, tandis que les dispositions transitoires ont été introduites par l'article 6, non attaqué.

A.9.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5766 considèrent que le but légitime des dispositions attaquées est, d'une part, la réduction du déficit budgétaire et, d'autre part, le soutien aux PME. Elles constatent toutefois que l'objectif consistant à réduire le déficit budgétaire ne peut pas être atteint : l'augmentation du taux entraînera une augmentation des revenus à court terme mais provoquera une importante perte de revenus à long terme en raison du grand nombre de liquidations. En ce qui concerne le second objectif, ce sont souvent des PME qui sont touchées par l'abrogation du taux distinct, puisque de telles entreprises sont fréquemment utilisées pour constituer une pension complémentaire. Les grandes entreprises n'ont généralement pas la même fonction, en conséquence de quoi l'abrogation n'a pas les mêmes effets.

A.9.2. Étant donné qu'il y a, selon le Conseil des ministres, une régulation de la propriété et non une privation de celle-ci, l'appréciation de l'action de l'autorité publique doit s'effectuer au regard de l'article 1er, deuxième alinéa, du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, ce qui signifie que la régulation ne doit être soumise qu'à un contrôle marginal. Une mesure purement budgétaire invoquée à titre d'objectif légitime n'est dès lors pas manifestement contraire à l'intérêt général. En ce qui concerne le soutien aux PME, le Conseil des ministres estime que l'argument a été sorti de son contexte. En effet, outre l'augmentation du taux et l'instauration de mesures transitoires, la loi prévoit également une réduction du taux du précompte mobilier qui ne s'applique toutefois qu'aux PME. L'objectif légitime, à savoir soutenir les PME, ne concerne dès lors que les mesures relatives au précompte mobilier réduit pour les PME et non l'augmentation de la taxe sur les bonis de liquidation.

A.9.3. Les parties requérantes dans les affaires n°s 5730 et 5786 répètent que le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour donner corps à l'objectif légitime. Cette appréciation ne peut toutefois pas être manifestement déraisonnable. À ce sujet, le Conseil des ministres constate que le soutien aux PME ne constitue pas l'objectif des dispositions attaquées, mais les parties requérantes le contestent dans leur mémoire en réponse, l'objectif concerné figurant en effet dans l'exposé introductif de la loi. S'il devait être admis qu'il ne s'agit pas de l'objectif général de la loi, la question se pose de savoir comment un contribuable est à même de déceler l'objectif du législateur. En outre, les parties requérantes considèrent qu'il ne leur incombe pas de démontrer que les objectifs sont manifestement contraires à l'intérêt général. C'est en effet à la partie défenderesse de démontrer que les mesures sont pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs légitimes affichés.

A.9.4. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres attire l'attention sur le fait que l'augmentation des taux a pour but de parvenir à l'équilibre budgétaire. Cette situation résulte non seulement des engagements conclus au niveau européen, mais découle également de l'article 23 de la Constitution. Il ne s'agit pas non plus d'une mesure isolée. L'augmentation de l'impôt sur les bonis de liquidation est en effet la conséquence d'une augmentation des taux sur les revenus mobiliers, introduite par la loi-programme du 27 décembre 2012. Pour maximiser cet effet, il est dès lors nécessaire de limiter autant que possible les moyens d'échapper à l'impôt visé.

A.10.1. Les parties requérantes dans les affaires n°s 5730 et 5786 estiment que, lors de l'examen de la proportionnalité, il faut surtout attacher de l'importance au caractère imprévu de la modification législative et de ses effets : cet élément résulte de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et de celle de la Cour. En premier lieu, les parties requérantes font valoir que l'augmentation du taux d'imposition sur les pensions complémentaires n'est nulle part compensée par des réductions d'impôt ou de charges. Dans l'hypothèse d'une mise en balance des différents objectifs des dispositions attaquées, il y aurait lieu de conclure qu'il n'y a aucun équilibre. L'abrogation de la taxe distincte sur les bonis de liquidation n'encourage en effet pas la constitution d'un capital chez les PME et a même pour conséquence, à court terme, d'entraîner davantage de liquidations. Cette situation affaiblira à son tour l'économie nationale. Les parties requérantes dans l'affaire n° 5766 invoquent également le fait qu'une règle qui provoque une insécurité juridique ne saurait être considérée comme proportionnée aux objectifs poursuivis, selon la Cour européenne de justice. Les conditions n'étant pas remplies, le droit au respect de la propriété est violé.

A.10.2. Puisqu'il s'agit seulement d'une régulation de la propriété, le Conseil des ministres estime que seul un contrôle marginal sera nécessaire, même en ce qui concerne la proportionnalité. Les mesures attaquées, qui ont pour but d'abroger un régime de faveur et d'aligner le taux d'imposition du boni de liquidation sur le taux applicable aux autres distributions de dividendes, ne sont pas comparables aux matières traitées dans les

arrêts cités de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour de justice des Communautés européennes, étant donné que ces arrêts portent sur des initiatives législatives instaurant un taux d'imposition de plus de 90 % et ayant entraîné une inégalité de traitement. Dans son mémoire, le Conseil des ministres fait du reste valoir également que le fait que le Gouvernement a prévu une mesure transitoire et une période d'adaptation étendue permettant au contribuable d'échapper à l'augmentation tarifaire, nonobstant le fait qu'une mesure transitoire n'était pas nécessaire (cf. arrêt n° 111/2004), peut difficilement conduire à ce que la mesure soit disproportionnée.

A.10.3. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 rappellent que la partie défenderesse doit démontrer qu'il existe un juste équilibre dans la mise en balance entre l'intérêt général et les intérêts individuels. Tel n'est pas le cas pour le soutien aux PME. De même, l'autre objectif légitime, à savoir la réduction du déficit budgétaire, ne sera pas atteint à long terme en raison des mesures choisies. Selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, s'il existe une autre solution moins radicale parmi les possibilités, celle-ci doit être utilisée. S'il y a en effet des mesures moins lourdes pour atteindre le même objectif, celles-ci doivent être choisies. Si tel n'est pas le cas, le juste équilibre en sera en effet perturbé. Les parties requérantes estiment dès lors que les conditions précitées n'ont pas été remplies et qu'en conséquence, il n'y a pas de justification à l'atteinte portée au respect des biens.

En ce qui concerne la violation du principe d'égalité (second moyen dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 et premier moyen dans l'affaire n° 5766)

A.11.1. Les parties requérantes soulèvent également la violation du principe d'égalité, tel que celui-ci découle des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. En effet, il résulte de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que des situations égales doivent être traitées de manière égale, mais que des situations inégales doivent être traitées de manière inégale.

A.11.2. Les parties requérantes estiment que les dispositions législatives attaquées ont pour effet à l'heure actuelle d'assimiler les bonis de liquidation à des dividendes ordinaires, alors que les deux types de sommes distribuées poursuivent une finalité différente. Les dividendes ordinaires doivent être considérés comme la rémunération du soutien des actionnaires et associés et servent à entretenir de bonnes relations avec eux, tandis que les bonis de liquidation proviennent en revanche de la liquidation de la société, ce qui entraîne dès lors la perte de la qualité d'actionnaire ou d'associé. Cette dernière catégorie d'actionnaires ou d'associés doit donc essentiellement être comparée à des actionnaires ou à des associés qui cèdent leurs actions ou parts. Bien que les bonis de liquidation soient considérés, à des fins fiscales, comme une catégorie particulière de dividendes, les personnes qui sont concernées par les deux types de sommes distribuées se trouvent dans une situation essentiellement différente. D'une part, il existe une différence essentielle entre les entités distributrices. La société qui procède à la distribution d'un boni de liquidation clôture ses activités, tandis que la société qui distribue des dividendes entend fondamentalement poursuivre ses activités. D'autre part, les bénéficiaires se trouvent eux aussi dans une situation essentiellement différente. La distribution d'un dividende n'a en effet aucune influence sur la qualité d'actionnaire ou d'associé, tandis que la distribution d'un boni de liquidation signifie la fin de cette qualité.

Dans le passé, le législateur a toujours maintenu une distinction claire entre les dividendes et les bonis de liquidation en appliquant une tarification distincte (*Doc. parl.*, Chambre, 2002-2003, DOC 50-1918/001, pp. 29-30). Les parties requérantes dans l'affaire n° 5766 font également valoir que les juridictions inférieures suivent le même raisonnement en jugeant que les bonis de liquidation ne pouvaient pas être requalifiés de dividendes sous l'empire de l'ancienne disposition anti-abus.

Par conséquent, l'alignement des taux pour les deux sommes distribuées a pour effet de créer une égalité de traitement entre des personnes qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes et les dispositions législatives attaquées sont dès lors contraires aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.12. Le Conseil des ministres considère que les sommes distribuées à la suite de la liquidation d'une société et les distributions de dividendes ordinaires ne diffèrent pas essentiellement les unes des autres : les deux types de sommes distribuées ont comme point commun que des réserves sont distribuées et qu'elles sont toutes les deux interchangeables, en ce sens que tous les bénéfices reportés peuvent être distribués soit comme dividendes soit, ultérieurement, à titre de bonis de liquidation. La seule différence entre les deux est le moment de la distribution.

La mesure attaquée a pour objectif de supprimer une différence de traitement. En effet, la différence incitait les entreprises à éviter de distribuer des dividendes ordinaires et à constituer ainsi un montant excessivement élevé de réserves. Pour assurer l'égalité de traitement entre les sommes sortantes, quelle que soit la manière dont les réserves quittaient la société, le législateur a instauré une taxe égale. Le Conseil des ministres estime enfin que le législateur bénéficie d'un large pouvoir d'appréciation lorsqu'il fixe les objectifs poursuivis en matière fiscale.

A.13. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 observent que les sommes distribuées sont considérées par le Conseil des ministres uniquement dans le chef de la société distributrice. Eu égard à la jurisprudence de la Cour de cassation du 6 octobre 1959, il s'agit d'une appréciation erronée, puisque la Cour de cassation a déjà dit pour droit que la qualification d'un acte doit s'effectuer dans le chef des actionnaires et associés et non dans le chef de la société.

Selon les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786, l'alignement de la tarification emporte qu'une société procèdera plus rapidement à une distribution de bénéfices sous la forme de dividendes, ce qui affaiblira le patrimoine des PME. Les entrepreneurs ne sont en effet plus encouragés à accumuler des moyens financiers pour effectuer des investissements ou des extensions. Les parties requérantes dans l'affaire n^o 5766 font valoir, au surplus, que le maintien de réserves représente souvent un choix purement professionnel des administrateurs afin d'avoir suffisamment de moyens financiers pour continuer les activités. Le raisonnement du Conseil des ministres, selon lequel le législateur veut lutter contre des réserves anormalement élevées, s'oppose dès lors à son attitude précédente, puisqu'il a toujours encouragé la constitution de moyens propres importants.

Le large pouvoir d'appréciation du législateur ne peut cependant être utilisé, selon les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730 et 5786, de manière à motiver d'abord une différence de tarification en faisant référence aux différences qui existent entre les deux sortes de sommes distribuées pour justifier ultérieurement une égalité de tarification en faisant référence, à ce moment-là, aux points communs entre les deux sommes distribuées. Il s'agit en effet d'une motivation arbitraire qui facilite, du reste, d'autant plus l'imprévisibilité.

A.14. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres reconnaît qu'il existe des différences essentielles entre un boni de liquidation et un dividende ordinaire. Toutefois, ce constat n'est pas suffisamment pertinent pour conclure à une violation du principe d'égalité. Le Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit en effet l'imposition au même taux de nombreux revenus qui diffèrent essentiellement les uns des autres. En outre, les dispositions attaquées sont effectivement pertinentes au regard des objectifs poursuivis. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes ne démontrent pas non plus pourquoi un autre traitement fiscal devrait exister pour les bonis de liquidation par rapport aux dividendes ordinaires.

- B -

Quant à l'objet du recours

B.1.1. Les articles 3, *littera a*), et 5, *littera a*), attaqués, de la loi-programme du 28 juin 2013 modifiant, à partir du 1er octobre 2014, les articles 171, 2^o, et 269 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : « CIR 1992 »), de sorte que l'impôt sur les revenus et le précompte mobilier sur les sommes distribuées en cas de liquidation – totale ou partielle – d'une société sont portés de 10 à 25 %.

Les articles 3 et 5 de la loi-programme modifient, respectivement, l'article 171 du CIR 1992 et l'article 269 du CIR 1992. Cette modification a pour effet de soumettre les sommes qui sont qualifiées de dividendes en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé (article 187 du CIR 1992) ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société (article 209 du CIR 1992) à un impôt de 25 % à charge du bénéficiaire. La société distributrice retient un précompte mobilier à concurrence de ce pourcentage sur les sommes qualifiées de dividendes.

B.1.2. Depuis la loi du 22 décembre 1989 « portant des dispositions fiscales », les bonis de liquidation et d'acquisition sont considérés, à l'impôt des sociétés, « comme un dividende distribué » (articles 186, 187 et 209 du CIR 1992). Cette modification législative visait à ce que « les sommes réparties aux actionnaires ou associés [soient] imposées comme tous autres bénéfices distribués avec retenue du précompte mobilier » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806/1, p. 63).

Parce que, en dépit de l'objectif poursuivi par le législateur, on ne voyait pas clairement si un précompte mobilier était ou non dû sur ces bonis, la loi du 23 octobre 1991 « transposant en droit belge la Directive du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales » a exonéré du précompte mobilier ces bonis de liquidation considérés comme revenu mobilier (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 1784/3, p. 5). Ensuite, la loi du 22 décembre 1998 « portant des dispositions fiscales et autres » a adapté l'article 21, 2°, du CIR 1992, en sorte que les bonis de liquidation sont exclus comme revenus de capitaux et biens mobiliers.

La loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale » a mis fin à cette exonération d'impôt et a soumis à l'impôt des personnes physiques et au précompte mobilier ce que le CIR 1992 considérait déjà comme un dividende distribué. Les articles 2 et 3 de cette loi ont supprimé « les revenus [...] d'actions ou parts, payés ou attribués en cas de partage total ou partiel de l'avoir social ou d'acquisition d'actions ou parts propres » de la liste, figurant à l'article 21 du CIR 1992, des « revenus non imposables [à l'impôt des personnes

physiques] au titre de revenus des capitaux et biens mobiliers » et les ont qualifiés de dividendes. L'article 15 de la loi du 24 décembre 2002 a modifié l'article 264, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992, selon lequel le précompte mobilier n'était pas dû sur les bonis qui sont considérés comme des dividendes en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres (article 186 du CIR 1992), en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé (article 187 du CIR 1992) ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société (article 209 du CIR 1992).

La loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses a modifié l'article 171, 2°, du CIR 1992, de sorte que dorénavant seules les sommes distribuées au sens des articles 187 et 209 du CIR 1992 étaient imposées au taux distinct de 10 %. Les sommes qualifiées de dividendes en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres (article 186 du CIR 1992) sont imposées, à partir du 1er janvier 2013, au taux distinct de 25 %.

La loi-programme du 28 juin 2013 impose au taux distinct de 25 %, à partir du 1er octobre 2014, les sommes considérées comme des dividendes en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé (article 187 du CIR 1992) ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société (article 209 du CIR 1992).

Quant à la recevabilité

B.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le recours en annulation introduit par l'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie » dans l'affaire n° 5766 n'est pas recevable à défaut d'un intérêt collectif.

B.2.2. Le Conseil des ministres ne conteste pas l'intérêt des autres parties requérantes dans l'affaire n° 5766. Etant donné que les autres parties requérantes dans l'affaire n° 5766 justifient en tout état de cause en tant que contribuables d'un intérêt au recours, il n'est pas nécessaire d'examiner si l'ASBL « Nieuw-Vlaamse Alliantie » justifie également d'un intérêt à poursuivre l'annulation des dispositions attaquées.

B.2.3. L'exception est rejetée.

Quant au fond

En ce qui concerne la violation du principe d'égalité (second moyen dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 et premier moyen dans l'affaire n^o 5766)

B.3. Les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions législatives attaquées auraient pour effet d'assimiler, en ce qui concerne le taux d'imposition applicable, la distribution de bonis de liquidation à celle de dividendes ordinaires, alors que les deux types de sommes distribuées poursuivraient une finalité différente.

B.4.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution constitue une application particulière de ce principe dans les matières fiscales.

B.4.2. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5. Il appartient au législateur d'établir la base de l'impôt. Il dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation.

En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent dès lors du pouvoir d'appréciation du législateur. En conséquence, il appartient au législateur de juger si un système de taux avantageux sur le plan fiscal doit ou non être maintenu ou remplacé. La qualification en tant que dividendes des bonis de liquidation, qui étaient cependant taxés à un taux inférieur à celui des dividendes ordinaires, n'empêche pas le législateur d'imposer ultérieurement ces bonis au même taux que les dividendes ordinaires, pour autant que cette identité de traitement repose sur une justification raisonnable.

B.6. En accroissant l'impôt et le précompte mobilier sur les bonis de liquidation, les dispositions attaquées visent à « transformer les mesures budgétaires en matière d'impôts sur les revenus [...] en des textes de loi concrets [...]; 3° pour les revenus qui sont attribués ou mis en paiement à partir du 1er octobre 2014, le précompte mobilier et le taux spécifique de l'impôt des personnes physiques sur les bonis de liquidation passe de 10 % à 25 %. Des mesures transitoires sont également insérées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/001, p. 3).

Les dispositions attaquées ont pour but :

« [d']encourager la nouvelle formation de capital, notamment pour les PME qui, en constituant un patrimoine propre, augmentent également leur solvabilité. Autrefois, le taux d'imposition en ce qui concerne les bonis de liquidation était de 48 % sur les réserves imposables et de 24 % sur les plus-values latentes. Depuis 1983, le taux d'imposition a été ramené à 25 % en moyenne. Une entreprise ne devrait pas détenir des réserves pendant plusieurs années pour des raisons fiscales. Ce n'est de toute façon pas une bonne stratégie fiscale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/014, p. 8).

En outre :

« Le secrétaire d'Etat déclare très bien comprendre les préoccupations exprimées par les patrons de PME, mais les défis budgétaires auxquels le gouvernement est confronté sont considérables et l'intervenant part du principe qu'un budget en équilibre constitue malgré tout l'une des préoccupations » (*Doc. parl.*, Sénat, 2012-2013, n° 5-2169/3, p. 8).

Les objectifs poursuivis en l'espèce par le législateur sont par conséquent liés à la réalisation de l'équilibre budgétaire et à l'adoption de mesures d'orientation et de correction de la politique sociale et économique qu'il est autorisé à poursuivre lorsqu'il adopte des mesures fiscales.

B.7. Les dispositions attaquées relèvent le taux d'impôt des personnes physiques et le précompte mobilier, avec pour effet de mettre fin au régime fiscal plus avantageux des bonis de liquidation, par rapport à celui des dividendes.

Le traitement identique des distributions de bonis de liquidation et de celles de dividendes répond à des objectifs légitimes, à savoir la volonté du législateur d'équilibrer ainsi le budget et d'éviter que les sociétés ne conservent trop longtemps, pour de pures raisons fiscales, les bénéfices mis en réserve. En imposant au taux de 25 % les sommes qualifiées de dividendes dans les articles 187 et 209 du CIR 1992 en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société, le législateur a pris une mesure pertinente par rapport aux buts légitimes poursuivis.

B.8. Enfin, le législateur a prévu deux mesures d'accompagnement qui ont pour but d'atténuer l'augmentation du taux d'imposition. C'est ainsi que l'article 537 du CIR 1992 prévoit la possibilité pour les sociétés de distribuer, dans le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1er octobre 2014, moyennant l'application d'un taux de 10 %, les réserves qui avaient été inscrites dans les derniers comptes annuels approuvés avant le 31 mars 2013. Outre cette mesure, le précompte mobilier s'élève, en vertu de l'article 269, § 2, alinéa 2, du CIR 1992, à 20 % pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport et à 15 % pour ceux qui sont « alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des troisième exercice comptable et suivants après celui de l'apport ».

B.9. Les moyens ne sont pas fondés.

En ce qui concerne la violation du droit au respect des biens (premier moyen dans les affaires n^{os} 5730 et 5786 et second moyen dans l'affaire n^o 5766)

B.10. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 5730, 5766 et 5786 allèguent une violation de l'article 16 de la Constitution, combiné avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, au motif qu'une ingérence dans le droit de propriété ne serait autorisée que s'il peut être démontré que l'ingérence est prescrite par une disposition légale suffisamment précise répondant à un besoin social impérieux et que l'ingérence est proportionnée à l'objectif poursuivi par la disposition législative qui a été instaurée, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

B.11. Etant donné que les parties requérantes ne démontrent aucun lien de rattachement de leur situation avec la mise en œuvre du droit de l'Union, les moyens ne sont pas recevables en ce qu'ils sont pris de la violation de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

B.12.1. L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme a une portée analogue à celle de l'article 16 de la Constitution, avec pour effet que les garanties qu'il contient forment un ensemble indissociable avec celles qui sont inscrites dans cette disposition constitutionnelle, de sorte que la Cour tient compte de cette disposition conventionnelle lors de son contrôle des dispositions attaquées.

B.12.2. L'article 1er du Premier Protocole additionnel offre une protection non seulement contre une expropriation ou une privation de propriété (premier alinéa, deuxième phrase) mais également contre toute ingérence dans le droit au respect des biens (premier alinéa, première phrase) et contre toute réglementation de l'usage des biens (deuxième alinéa). Un impôt constitue, en principe, une ingérence dans le droit au respect des biens.

En outre, aux termes de l'article 1er du Premier Protocole additionnel, la protection du droit de propriété « ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

A ce sujet, il convient d'observer que, même si le législateur fiscal dispose d'une ample marge d'appréciation, une imposition peut revêtir un caractère disproportionné portant une atteinte injustifiée au respect des biens si elle rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens (CEDH, 31 janvier 2006, *Dukmedjian c. France*, §§ 52-54; décision, 15 décembre 2009, *Tardieu de Maleissye c. France*).

B.13. La nécessité de réaliser l'équilibre budgétaire et de mettre sur pied, pour les sociétés, une stratégie fiscale saine constitue un objectif d'intérêt général. Le législateur a donc pu raisonnablement considérer qu'il fallait porter le taux d'imposition de 10 % à 25 %. Un taux de 25 % ne saurait en effet être considéré comme déraisonnable car il n'est pas de nature à porter une atteinte disproportionnée au droit d'une catégorie de personnes au respect de ses biens.

Par ailleurs, les bonis de liquidation et les dividendes ordinaires ne diffèrent pas essentiellement : ils ont comme point commun que des réserves sont distribuées et qu'ils sont tous les deux convertibles en ce sens que tous les bénéfices reportés peuvent être distribués en tant que dividendes ou bien ultérieurement en tant que bonis de liquidation. Les dividendes sont eux aussi soumis à un précompte mobilier et à un impôt sur les revenus de 25 %.

Enfin, comme il est dit en B.8, le législateur a simultanément prévu deux mesures d'accompagnement qui ont pour but d'atténuer l'augmentation du taux d'imposition.

B.14. Les moyens ne sont pas fondés.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi rendu 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, le 6 novembre 2014.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen