

Numéros du rôle : 634-636-653-657-658-659
Arrêt n° 89/94 du 14 décembre 1994

A R R E T

---

*En cause* : les recours en annulation des articles 6 et 23, § 1er, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, introduits par l'a.s.b.l. Nationaal Christelijk Middenstandsverbond et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, Y. de Wasseige, G. De Baets et E. Cerexhe, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet des recours*

Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 7, 12, 20, 21, 24 et 25 janvier 1994 et parvenues au greffe les 11, 13, 21, 24, 25 et 26 janvier 1994, un recours en annulation de l'article 6 de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, publiée au *Moniteur belge* des 24 et 26 juillet 1993, a été introduit par :

a. l'a.s.b.l. Organisatie van Zelfstandige Ondernemers - N.C.M.V. (Nationaal Christelijk Middenstandsverbond), ayant son siège à 1040 Bruxelles, rue de Spa 8, l'a.s.b.l. Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (F.V.I.B.), ayant son siège à 1040 Bruxelles, rue de Spa 8, la Fédération royale des géomètres-experts indépendants (F.R.G.E.I.), ayant son siège à 1040 Bruxelles, rue du Champ du Roi 113, l'a.s.b.l. Nationaal Architectenverbond (N.A.V.), ayant son siège à 1040 Bruxelles, rue de Spa 8, l'a.s.b.l. Verbond der Vlaamse Tandartsen, ayant son siège à 1080 Bruxelles, avenue du Roi Albert 115, l'a.s.b.l. Fédération belge des chambres syndicales de médecins, ayant son siège à 1050 Bruxelles, chaussée de Boondael 6, l'a.s.b.l. Limburgse Vereniging van Accountants en Belastingconsulenten (L.V.A.B.), ayant son siège à Hasselt, Provinciaal Hoger Handelsinstituut, Kempische Steenweg, et la "Beroepsvereniging voor Accountants en Belastingconsulenten" (B.A.B.), ayant son siège à Courtrai, Conservatoriumplein 13;

b. l'a.s.b.l. Fédération nationale des unions de classes moyennes, ayant son siège à 1040 Bruxelles, avenue des Gaulois 32, l'a.s.b.l. Ordre des experts comptables et comptables brevetés de Belgique, ayant son siège à 1180 Bruxelles, rue de la Mutualité 13, l'union professionnelle reconnue Chambre belge des comptables et experts-comptables, ayant son siège à Liège, rue de Rotterdam 14, et la s.p.r.l. Bureau d'expertise comptable Krockaert, Redaelli, Noel, ayant son siège à 1040 Bruxelles, boulevard Louis Schmidt 100;

c. la s.p.r.l. Vandebergh, Verbist, Smeets - Advocaten, ayant son siège à Heusden-Zolder, Guido Gezellelaan 24;

d. l'a.s.b.l. Union nationale des professions libérales et intellectuelles de Belgique, en abrégé U.N.P.L.I.B., dont le siège est établi à 1040 Bruxelles, avenue des Gaulois 32, la s.a. Jean Desambre, dont le siège est établi à Nassogne, Haute voie de Marche 30, la société civile Van Lint et Van Damme, avocats, dont le siège est établi avenue de Tervueren 51/3 à 1040 Bruxelles;

e. la s.p.r.l. Moeykens & De Loose, dont le siège est établi à Sint-Kruis (Bruges), Puienbroeklaan 33;

f. la s.p.r.l. Accountants- en Consultingmaatschap Pairoux, ayant son siège à Holsbeek, Tornooistraat 3, la "Erkende Beroepsvereniging voor Belastingconsulenten en Accountants" (B.B.A.V.), ayant son siège à Gand, Sint-Denijslaan 33.

La partie requérante mentionnée *sub e* demande aussi l'annulation de l'article 23, § 1er, de la

même loi.

Ces affaires sont inscrites sous les numéros 634 (a), 636 (b), 653 (c), 657 (d), 658 (e) et 659 (f) du rôle de la Cour.

## II. *La procédure*

Par ordonnances des 11, 13, 21, 24, 25 et 26 janvier 1994, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 9 février 1994, la Cour a joint les affaires.

Les recours et l'ordonnance de jonction ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 3 mars 1994.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 12 mars 1994.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 14 avril 1994.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 5 mai 1994.

Des mémoires en réponse ont été introduits par les parties requérantes dans les cinq premières affaires, par lettres recommandées à la poste le 3 juin 1994.

Par ordonnance du 28 juin 1994, la Cour a prorogé jusqu'au 7 janvier 1995 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 9 septembre 1994, le président en exercice a constaté que le juge K. Blanckaert est légitimement empêché et qu'il est remplacé par le juge H. Boel en tant que membre du siège et rapporteur.

Par ordonnance du 14 septembre 1994, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 13 octobre 1994.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 15 septembre 1994.

A l'audience publique du 13 octobre 1994 :

- ont comparu :

. Me A. Haelterman, avocat du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 634, 636 et 659 du rôle;

. Me F. Vanistendael, avocat du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 653 du rôle;

. Me J. Paramore *loco* Me J. Malherbe, avocats du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 657 du rôle;

. Me A. Luca, avocat du barreau de Bruges, pour la partie requérante dans l'affaire portant le numéro 658 du rôle;

. Me I. Claeys Bouúaert, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs H. Boel et E. Cerexhe ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

### III. *Objet des dispositions attaquées*

L'article 6 litigieux de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières énonce :

« L'article 215, alinéa 3, du même Code, modifié par l'article 22 de la loi du 28 juillet 1992 et par l'article 10, 1<sup>o</sup>, de la loi du 28 décembre 1992, est complété comme suit :

'6<sup>o</sup> aux sociétés dont les revenus, avant déduction des frais professionnels, ne sont pas produits, à concurrence de 50 p.c. au moins, par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices visés à l'article 24'. »

Dans son intégralité, l'article 215 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après quelquefois également dénommé C.I.R. 1992) s'énonce comme suit à partir de l'exercice d'imposition 1994 :

« Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 39 p.c.

Lorsque le revenu imposable n'excède pas 13.000.000 de francs, l'impôt est toutefois fixé comme suit :

1<sup>o</sup> sur la tranche de 0 à 1 million de francs : 28 p.c.;

2<sup>o</sup> sur la tranche de 1 million de francs à 3.600.000 francs : 36 p.c.;

3° sur la tranche de 3.600.000 francs à 13.000.000 de francs : 41 p.c.

L'alinéa 2 n'est pas applicable :

1° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des participations dont la valeur d'investissement excède 50 p.c., soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré, augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des participations et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des participations. Pour déterminer si la limite de 50 p.c. est dépassée, il n'est pas tenu compte des participations actives et permanentes qui représentent au moins 75 p.c. du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts;

2° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés;

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

4° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un administrateur ou un associé actif, une rémunération d'au moins 1.000.000 de francs à charge du résultat de la période imposable;

5° aux sociétés qui font partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination visé à l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif à la création de centres de coordination.

6° aux sociétés dont les revenus, avant déduction des frais professionnels, ne sont pas produits, à concurrence de 50 p.c. au moins, par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégagant des bénéfices visés à l'article 24.

En ce qui concerne les sociétés dont le revenu imposable est inférieur à 1.000.000 de francs, l'alinéa 3, 4°, n'est pas applicable lorsque ce revenu, majoré de la rémunération la plus élevée allouée à charge du résultat de la période imposable à un administrateur ou un associé actif, atteint au moins 1.000.000 de francs et pour autant que cette rémunération soit supérieure ou égale audit revenu imposable. »

L'alinéa 3, 4°, et l'alinéa 4, tels qu'insérés par l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, faisaient déjà l'objet d'un recours en annulation qui a été tranché par l'arrêt n° 44/94 du 1er juin 1994. Par cet arrêt, la Cour a annulé le prédit article 10 « en tant que l'alinéa 4 qu'il ajoute à l'article 215 du C.I.R. 1992 subordonne le bénéfice de la disposition qu'il contient à la condition que "le revenu imposable (...) majoré de la rémunération la plus élevée allouée à charge du résultat de la période imposable à un administrateur ou un associé actif" atteigne "au moins 1.000.000 de francs" ».

L'article 23, § 1er, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, qui est attaqué dans les affaires portant les numéros 657 et 658 du rôle en tant qu'il concerne l'article 6 de la loi précitée, dispose que les articles 4 à 6 et 10 à 15 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1994.

Dans l'affaire portant le numéro 657 du rôle, l'article 23, § 7, de la loi du 22 juillet 1993 est également attaqué en tant qu'il concerne l'article 6 de cette loi. Le paragraphe 7 porte :

« Toute modification apportée à partir du 8 avril 1993 à la date de clôture des comptes annuels reste sans influence pour l'application des articles 4, 5, 6, 10 à 14 et 22 ».

Le nouvel article 215, 6°, du C.I.R. 1992 renvoie, pour la définition de la notion de bénéfices, à l'article 24 de ce Code. Cet article 24 énonce :

« Les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent :

- 1° de toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci;
- 2° de tout accroissement de la valeur des éléments de l'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels;
- 3° de toute plus-value, même non exprimée ou non réalisée, sur des immobilisations financières et des autres titres en portefeuille qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, dans la mesure où leur valeur s'est accrue et à la fin de la période imposable n'excède pas leur valeur d'investissement ou de revient;
- 4° de sous-estimations d'éléments de l'actif ou de surestimations d'éléments du passif, dans la mesure où la sous-estimation ou la surestimation ne correspond pas à un accroissement ou à un amoindrissement, selon le cas, exprimé ou non, ni à des amortissements pris en considération pour l'application de l'impôt.

Les éléments de l'actif visés ci-dessus comprennent tous les avoirs quelconques, en ce compris les stocks et commandes en cours d'exécution.

Les plus-values sur des véhicules visés à l'article 66 ne sont prises en considération qu'à concurrence de 75 p.c. »

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Au fond*

##### *Les requêtes*

A.1.1. Les parties requérantes dénoncent la violation des articles 6, *Gis* et 112 de la Constitution. Elles estiment que les sociétés visées par la disposition attaquée sont discriminées sur le plan fiscal.

A la suite de la mesure incriminée, les sociétés dont les revenus bruts ne sont pas produits à concurrence de 50 p.c. au moins par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices visés à l'article 24 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne bénéficient plus du taux réduit, alors que les sociétés dont les revenus bruts sont produits à concurrence d'au moins la moitié par des activités industrielles, commerciales ou agricoles continuent à bénéficier du taux réduit. C'est ainsi que les sociétés qui retirent leurs profits de professions libérales et intellectuelles seraient spécialement lésées.

Les parties requérantes estiment qu'il n'existe pas de justification objective et raisonnable pour cette distinction.

A.1.2. Les parties requérantes rappellent que la mesure attaquée entendait s'opposer aux constitutions de sociétés inspirées par des motifs purement fiscaux. Elles contestent l'exactitude du postulat qui a amené le législateur à adopter la disposition querellée.

C'est à tort que la catégorie visée de sociétés se voit reprocher sa mauvaise foi. Il n'est pas interdit de choisir la voie la moins imposée. La société s'est développée comme forme juridique pour diverses raisons organisationnelles, juridiques et économiques qui revêtent leur propre importance parallèlement au traitement

fiscal. Il n'est pas davantage démontré que les sociétés dont le revenu ne se compose pas majoritairement de bénéfices seraient généralement constituées pour des raisons fiscales, car les sociétés dont le revenu provient majoritairement de bénéfices sont aussi souvent constituées pour des raisons d'ordre fiscal, sans que cette situation soit dénoncée comme un abus.

A.1.3. Les parties requérantes critiquent non seulement le motif invoqué par le législateur, mais aussi la manière dont celui-ci entend éviter les prétendus abus. Elles observent que la distinction entre bénéfices et autres revenus est certes importante pour l'impôt des personnes physiques, mais ajoutent que cette même distinction était jusqu'ici inexistante et dépourvue de pertinence à l'impôt des sociétés.

Il n'y a aucune raison de traiter différemment deux catégories de contribuables en matière d'impôts des sociétés selon que leurs revenus proviennent majoritairement de bénéfices résultant d'activités industrielles, commerciales ou agricoles ou d'autres activités. A l'impôt des personnes physiques, le régime fiscal des profits et rémunérations est généralement plus favorable que celui qui s'applique aux bénéfices. Le fait de recueillir des bénéfices plutôt que des profits ou des rémunérations est inopérant au regard du but poursuivi par le législateur, qui est de réprimer l'usage improprie de la formule sociétaire à des fins fiscales.

Il n'y a, à l'estime des parties requérantes, aucune raison objective et raisonnable pour priver toutes les sociétés de professions libérales et intellectuelles de l'avantage des taux réduits à l'impôt des sociétés, alors que toutes les sociétés qui retirent leurs revenus à concurrence d'au moins la moitié d'activités industrielles, commerciales ou agricoles peuvent continuer à bénéficier de cet avantage en toutes circonstances.

A.1.4. Les parties requérantes déclarent en outre que la mesure est inadéquate ou disproportionnée.

La mesure est jugée disproportionnée en ce que le contribuable n'a même pas la faculté de démontrer que la création de la société n'est pas inspirée par des motifs d'ordre purement fiscal. Il est souligné à cet égard que l'article 16 de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières contient également une mesure générale sur la base de laquelle il est possible de rejeter comme inopposable au fisc des constructions juridiques conçues dans le but de contourner l'impôt.

La disposition querellée est au surplus jugée inadéquate en ce que, selon les travaux préparatoires, les « sociétés de management » seraient spécialement visées nonobstant le fait que leur activité est qualifiée de prestation de services dégageant des bénéfices au sens de l'article 24 du Code des impôts sur les revenus 1992. Mais par ailleurs, les sociétés de patrimoine ne seraient pas visées, alors que la simple gestion de biens meubles et immeubles n'est pas une activité procurant des bénéfices au sens de l'article 24 précité.

Enfin, la mesure est également considérée comme disproportionnée en ce qu'elle grève trop lourdement la capacité financière des petites et moyennes entreprises.

*Mémoire du Conseil des ministres*

A.2.1. Le Conseil des ministres observe d'abord que le taux réduit visait à encourager l'autofinancement des petites sociétés. Lorsque la réglementation originaire a été instaurée, en 1962, il n'existait quasiment pas de sociétés de patrimoine ni de sociétés de titulaires de professions libérales.

A.2.2. Le Conseil des ministres rappelle ensuite que les dispositions attaquées s'inscrivent dans le cadre d'une série de mesures destinées à améliorer le contrôle de la perception des recettes fiscales. Les articles 6 et 23, §§ 1er et 7, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières visent à exclure du tarif réduit certaines sociétés qui exercent des activités autres qu'industrielles, commerciales ou agricoles et dont la création s'explique davantage par des considérations fiscales que par des raisons économiques ou sociales. La fiscalité doit demeurer neutre vis-à-vis du fait qu'une activité est exercée ou non dans le cadre d'une société. L'objectif de la disposition querellée est d'éliminer ou de réduire la différence d'imposition qui existe entre les titulaires d'une profession libérale selon qu'ils exercent ou non leur activité dans le cadre d'une société.

A.2.3. Le Conseil des ministres fait valoir que le taux réduit a été instauré pour protéger les petites sociétés familiales traditionnelles et qu'il est fait un usage impropre de ce régime de protection aux fins de réaliser des économies fiscales pour le compte de contribuables qui ont peu ou rien en commun avec les entreprises visées au départ. Cet usage impropre est à l'origine d'une autre inégalité entre contribuables selon qu'ils exercent ou non leurs activités dans le cadre d'une société. Cette inégalité justifie des mesures particulières.

Le Conseil des ministres conteste qu'il soit porté atteinte au principe de l'impôt des sociétés selon lequel tous les revenus sont soumis aux règles applicables aux bénéficiaires. Pour les sociétés, toutes les règles relatives à l'impôt des sociétés demeurent d'application. Seul le taux de l'impôt est modifié.

L'argument selon lequel les abus dénoncés peuvent également être constatés dans les sociétés commerciales, industrielles et agricoles n'est pas pertinent, estime le Conseil des ministres. En effet, la mesure litigieuse concerne toutes les sociétés qui ne retirent pas au moins 50 p.c. de leurs revenus d'activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices.

Le Conseil des ministres conteste la thèse des parties requérantes selon laquelle les titulaires de professions libérales n'ont aucun avantage fiscal à la création d'une société. Le Conseil des ministres cite un certain nombre d'avantages de la formule sociétaire, parmi lesquels le taux proportionnel sur les bénéfices réservés, une augmentation des possibilités de déduction et une réduction des charges sociales.

La thèse selon laquelle il n'est pas interdit de recourir à la voie la moins imposée n'est pas contredite. Mais le Conseil des ministres répond qu'il n'est pas davantage interdit au législateur de contrecarrer certaines formes d'évitement fiscal.

Enfin, le Conseil des ministres déclare qu'il n'est pas possible de présenter des statistiques sur les objectifs des personnes qui créent une société. Selon le Conseil des ministres, il ressort toutefois de l'abondante littérature décrivant les avantages fiscaux des sociétés visées que l'idée de réaliser des économies d'impôt joue un rôle primordial.

*Mémoires en réponse des parties requérantes*

A.3.1. Dans leurs mémoires en réponse respectifs, les parties requérantes soutiennent que le Conseil des ministres ne parvient pas à apporter une justification objective et raisonnable pour la distinction établie. Les requérants estiment notamment que l'on n'explique pas pour quelle raison l'exclusion du tarif réduit est

limitée aux sociétés qui déploient une activité qui, si elle était exercée par une personne physique, générerait principalement des profits.

A.3.2. Les parties requérantes considèrent comme non pertinent l'argument du Conseil des ministres selon lequel il faut assurer la neutralité fiscale de la formule sociétaire par rapport à l'exercice d'une profession en nom propre. Cet argument ne dit pas pour quelle raison certains titulaires d'une profession indépendante qui optent pour la formule sociétaire sont exclus du taux réduit et d'autres pas. Les parties requérantes évoquent à titre d'exemple le cas d'un épicier qui crée une société unipersonnelle et qui ne sera pas censé faire un usage improprie et fiscalement motivé de la formule sociétaire, alors que des experts-comptables qui souhaitent exercer leur profession sous la forme d'une société verront peser sur eux une prévention d'abus. Il est également souligné que la législation fiscale a toujours établi une distinction au niveau des taux selon qu'une activité professionnelle est exercée par une personne physique ou par une société.

A.3.3. La thèse du Conseil des ministres selon laquelle la création des sociétés visées est davantage inspirée par des motifs fiscaux que par des raisons économiques ou sociales est également contredite par les parties requérantes. À l'estime de celles-ci, il convient, dans le cadre du contrôle effectué au regard du principe d'égalité, d'examiner si les motifs qui président à l'adoption d'une mesure correspondent à la réalité, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Les parties requérantes soulignent qu'il n'est pas certain que pour chaque titulaire d'une profession libérale le taux d'imposition moyen soit supérieur au taux réduit de l'impôt des sociétés, pas plus qu'il n'est acquis que toutes les sociétés créées par des titulaires de professions libérales puissent bénéficier du taux réduit.

Pour les parties requérantes, il faut partir du principe que tant les sociétés de professions libérales que celles qui déploient des activités industrielles, commerciales ou agricoles sont créées pour des motifs tenant à l'organisation de l'activité, en particulier aux fins d'acquies la personnalité juridique et de réaliser conjointement les gros investissements que nécessite aussi l'exercice d'une profession libérale. Les parties requérantes soulignent en outre la suppression de l'interdiction déontologique d'exercer la profession libérale sous forme de société commerciale.

A.3.4. Les parties requérantes répliquent ensuite à l'argument du Conseil des ministres selon lequel le législateur a entendu réserver le taux réduit aux petites et moyennes entreprises. Elles font observer que ces entreprises se distinguent des autres par leur taille et non par la nature de leurs activités; elles ajoutent que les sociétés professionnelles des titulaires de professions libérales peuvent également être considérées, le cas échéant, comme des petites et moyennes entreprises. Quand bien même l'on admettrait la thèse du Conseil des ministres selon laquelle le taux réduit est réservé aux petites et moyennes entreprises, elle ne justifierait pas encore la distinction contestée, estiment les parties requérantes, puisque cette distinction ne se fonde pas sur un critère quantitatif mais bien sur la nature de l'activité professionnelle.

A.3.5. Le Conseil des ministres avait souligné les différences de traitement fiscal entre, d'une part, les bénéficiaires qui découlent de l'exploitation d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles et, d'autre part, les profits d'autres titulaires de professions indépendantes. Les parties requérantes rétorquent que ces différences concernent l'impôt des personnes physiques et résultent principalement du fait que ceux qui recueillent des profits ne doivent généralement pas tenir une comptabilité en partie double. Les parties requérantes font observer que la différence susdite apparaissant dans l'impôt des personnes physiques ne donnait pas lieu à une différence de taux. La distinction dont il s'agit est totalement inexistante dans l'impôt des sociétés, étant donné que toutes les sociétés sont soumises aux obligations comptables relatives aux bénéficiaires.

- B -

B.1. L'article 6 attaqué de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières ajoute à l'énumération figurant à l'alinéa 3 de l'article 215 du Code des impôts sur les revenus 1992 une sixième catégorie de sociétés qui ne peuvent bénéficier du taux réduit et restent soumises au taux général de l'impôt des sociétés. Sont visées les « sociétés dont les revenus, avant déduction des frais professionnels, ne sont pas produits, à concurrence de 50 p.c. au moins, par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices visés à l'article 24 ». Conformément à l'article 23, § 1er, également attaqué, de la précitée loi du 22 juillet 1993, la mesure entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1994.

La norme entreprise vise à réserver le bénéfice du taux réduit de l'impôt des sociétés à celles qui exercent exclusivement ou principalement des activités industrielles, commerciales ou agricoles. Selon les travaux préparatoires, le législateur entendait que les sociétés qui exercent d'autres activités - en particulier les sociétés de professions libérales et les sociétés de management - et dont la constitution répond plus à des considérations fiscales qu'à des considérations économiques ou sociales soient soumises au taux plein de l'impôt des sociétés (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762/1, p. 6, et n° 762/2, p. 4).

B.2. Les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Elles estiment qu'il n'existe pas de justification suffisante pour opérer une distinction en matière de tarif fiscal entre les sociétés selon que celles-ci tirent la majorité de leurs revenus de l'exercice de professions libérales ou d'activités industrielles, commerciales ou agricoles.

Elles contestent que la constitution des sociétés visées repose sur des considérations purement fiscales. Elles affirment en outre que les abus prétendus sont tout autant le fait d'autres catégories de sociétés.

Selon les parties requérantes, la distinction faite en matière d'impôts des personnes physiques entre profits des professions libérales et bénéfices est dénuée de pertinence en ce qui concerne l'impôt des sociétés. La mesure est qualifiée aussi de disproportionnée.

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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.

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.4. Les articles 10 et 11 de la Constitution (anciens articles 6 et *6bis*) ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 172 de la Constitution (ancien article 112), lequel fait une application particulière du principe d'égalité formulé à l'article 10.

B.5.1. Il appartient au législateur de déterminer les diverses opérations et prestations qui sont soumises à l'impôt des sociétés et de fixer les taux applicables. Il n'appartient pas à la Cour de décider si une mesure prescrite par la loi est opportune ou souhaitable.

Toutefois, lorsque le législateur traite différemment deux catégories suffisamment comparables de contribuables - en l'espèce, d'une part, les sociétés dont les revenus sont produits exclusivement ou principalement par des activités industrielles, commerciales ou agricoles et, d'autre part, les sociétés dont les revenus ne sont pas constitués pour moitié au moins par de tels bénéfices - en accordant à la première catégorie l'avantage du taux réduit de l'impôt des sociétés (article 215, alinéa 2, du Code des impôts sur les

revenus 1992) et en excluant la seconde de cet avantage, soumettant celle-ci au taux général, la Cour doit vérifier s'il existe une justification objective et raisonnable à cette distinction pour en contrôler la conformité aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5.2. Le législateur peut assurément décourager la constitution de sociétés lorsqu'elle s'inspire de motifs principalement fiscaux. Toutefois, il n'apparaît pas, en l'espèce, qu'un tel fait se produise spécialement dans la catégorie des sociétés visées par la disposition litigieuse, qui se voient exclues de l'avantage du taux réduit, alors que les sociétés tirant principalement leurs revenus d'activités industrielles, commerciales ou agricoles peuvent tout autant avoir été créées pour des motifs principalement fiscaux.

Le fait de réaliser ou de ne pas réaliser par des activités industrielles, commerciales ou agricoles des bénéfices au sens de l'article 24 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne constitue pas un critère pertinent dans le cadre d'une mesure visant à décourager la constitution de sociétés inspirée davantage par des considérations fiscales que par des considérations économiques ou sociales. La distinction qui découle de la disposition litigieuse ne repose pas sur une justification raisonnable.

Il résulte de ce qui précède que l'article 6 de la loi du 22 juillet 1993, de même que l'article 23, § 1er, - qui règle l'entrée en vigueur, entre autres, de cette disposition - ainsi que l'article 23, § 7, de la loi précitée - qui contient une règle transitoire pour les comptes annuels -, dans la mesure où ces paragraphes portent sur l'article 6, violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 6 de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières et l'article 23, §§ 1er et 7, de cette même loi en tant qu'il se rapporte à l'article 6 précité.

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 d'arbitrage, à l'audience publique du 14 décembre 1994.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève