

Numéro du rôle : 1738

Arrêt n° 97/2000
du 26 septembre 2000

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 43, § 4, 2°, alinéa 1er, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, introduit par B. Vanderstichelen et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents G. De Baets et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt et E. De Groot, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président G. De Baets,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 26 juillet 1999 et parvenue au greffe le 27 juillet 1999, B. Vanderstichelen, demeurant à 1180 Bruxelles, avenue Kamerdelle 48, J. De Leenheer, demeurant à 8500 Courtrai, Paleisstraat 1 b, et G. Delvaux, demeurant à 1380 Ohain, rue de l'Espinat 43, ont introduit un recours en annulation de l'article 43, § 4, 2^o, alinéa 1er, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses (publiée au *Moniteur belge* du 1er avril 1999).

II. *La procédure*

Par ordonnance du 27 juillet 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège 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.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 1er septembre 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 10 septembre 1999.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 8 octobre 1999;

- l'Institut des réviseurs d'entreprises, dont le siège est établi à 1000 Bruxelles, avenue Marnix 22, et J.-F. Cats, demeurant à 1640 Rhode-Saint-Genèse, avenue de l'Ecuyer 61, par lettre recommandée à la poste le 11 octobre 1999.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 7 décembre 1999.

Les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste le 6 janvier 2000.

Par ordonnances des 23 décembre 1999 et 29 juin 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 26 juillet 2000 et 26 janvier 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 3 mai 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 24 mai 2000.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 4 mai 2000.

Pour des raisons d'agenda, la Cour a reporté l'affaire au 25 mai 2000, décision dont les parties et leurs conseils ont été informés par lettres recommandées à la poste le 11 mai 2000.

A l'audience publique du 25 mai 2000 :

- ont comparu :

- . Me M. Lebbe, avocat au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes;
- . Me A. Delfosse, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me P. Van Ommeslaghe, avocat à la Cour de cassation, pour l'Institut des réviseurs d'entreprises et J.-F. Cats;
- . G. Dekelver, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;
- les juges -rapporteurs M. Bossuyt et R. Henneuse ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- 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. *En droit*

- A -

A.1.1. Les parties requérantes demandent, en leur qualité d'expert comptable, l'annulation de l'article 43, § 2, 2°, alinéa 1er, de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses.

La disposition entreprise s'inscrit dans le contexte d'une réglementation qui se fixe pour but d'instaurer un nouveau traitement fiscal pour les options sur actions en faveur des personnes qui sont directement associées à l'entreprise et porte exclusivement sur des actions qui ne sont pas cotées ou négociées en bourse. La disposition a deux volets : d'une part, elle détermine comment est fixée la valeur des actions au moment de l'offre; d'autre part, elle précise qui détermine cette valeur. La critique des requérants porte uniquement sur le deuxième volet.

Selon cette réglementation, la valeur de l'action est sa valeur réelle au moment de l'offre, déterminée par la personne qui offre l'option sur avis conforme du commissaire réviseur de la société émettrice des actions sur lesquelles porte l'option. Si l'entreprise concernée n'a pas de commissaire réviseur, ledit avis est fourni par un réviseur d'entreprise désigné par la société ou, si la société émettrice est non résidente, par un expert-comptable de statut comparable.

A.1.2. Les parties requérantes estiment qu'elles sont directement et défavorablement affectées par les dispositions attaquées, dès lors que lorsqu'il s'agit de fournir un avis dans le cadre de la réglementation en question, les experts -comptables sont, dans certains cas, exclus au profit des réviseurs d'entreprises.

A.1.3. Dans un moyen unique, elles font valoir que la disposition attaquée instaure ainsi une différence de traitement qui est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Dans la première branche du moyen, elles soutiennent que la distinction qui est établie entre réviseurs d'entreprises et experts -comptables n'est pas justifiée à la lumière du but poursuivi par le législateur, qui consiste en ce que la personne qui offre l'option détermine de manière exacte la valeur réelle de l'action de la société émettrice.

Un expert-comptable externe offre les mêmes garanties en matière d'aptitude, d'indépendance et de probité professionnelle qu'un réviseur d'entreprise pour donner l'avis requis. De surcroît, le statut d'un expert-comptable externe est comparable à celui d'un réviseur d'entreprise.

Dans la deuxième branche du moyen, les parties requérantes affirment qu'il n'y a pas de justification raisonnable à confier la mission d'avis à un expert-comptable ou au contraire à un réviseur d'entreprise en fonction du statut fiscal de l'entreprise, à savoir le fait que celle-ci est ou non résidente.

Dans les développements du moyen, les parties requérantes soulignent que le texte litigieux a été inséré sur avis du Conseil d'Etat, étant entendu, toutefois, qu'il n'est pas donné de justification pour la distinction contestée. Les travaux préparatoires de la loi concernée font apparaître qu'elle vise toutes les entreprises, quelle que soit leur taille. Les experts-comptables externes sont les conseillers habituels des petites et moyennes entreprises, qui constituent la majeure partie des entreprises belges; ils sont désormais privés de la possibilité de donner un avis, et ce sans justification raisonnable.

Position du Conseil des ministres

A.2. Le Conseil des ministres esquisse le cadre réglementaire de la disposition concernée. Lors de son élaboration, l'attention a surtout porté sur l'instauration de garanties d'impartialité pour l'évaluation des actions non cotées ou négociées en bourse. Cette évaluation doit satisfaire aux critères de précision, de sincérité et d'objectivité, critères qui peuvent être plus facilement rencontrés avec la collaboration d'experts externes. Sans doute s'est-on appuyé ici de façon trop unilatérale sur la législation relative aux sociétés, qui prévoit le révisorat. Dans la mesure où la disposition attaquée contiendrait une distinction injustifiée, ce serait involontaire.

Position de l'Institut des réviseurs d'entreprises et de J.-F. Cats

A.3. Les parties intervenantes considèrent qu'elles justifient de l'intérêt requis en droit dès lors que la disposition attaquée confie de nouvelles missions aux réviseurs d'entreprises.

Pour ce qui est du fond de l'affaire, elles estiment qu'il n'y a aucune raison pour que l'avis conforme au sujet de la valeur de l'action ne puisse pas également être donné par un expert-comptable externe lorsque la société concernée n'a pas de commissaire réviseur. Il s'agit ici d'une mission d'expertise privée qui, en vertu de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, relève de la tâche de l'expert-comptable et aucune autre disposition légale ne réserve une telle mission aux réviseurs d'entreprises.

En ce qui concerne la deuxième branche du moyen, les parties intervenantes estiment que la référence à un « expert-comptable de statut comparable », lorsqu'il s'agit de sociétés non résidentes, peut se comprendre de deux manières. S'il s'agit de personnes belges, il n'y a aucune raison pour que seul l'expert-comptable externe et non le réviseur d'entreprise puisse donner l'avis requis. Les termes « expert-comptable de statut comparable » peuvent toutefois également faire référence à des experts-comptables étrangers. Dans ce cas, la disposition entreprise ne comporte pas la distinction contestée.

- B -

Quant aux dispositions entreprises

B.1.1. La loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses a instauré un nouveau régime fiscal pour les options sur actions, qui prévoit que les travailleurs peuvent prendre part à la croissance et à la rentabilité de l'entreprise.

Lorsqu'une personne, à l'occasion de son activité professionnelle, acquiert une option sur des actions, l'avantage qui en résulte constitue un revenu professionnel imposable (article 42, § 1er). Le régime entrepris vise à fixer la valeur des actions aux fins de déterminer l'avantage imposable.

B.1.2. Les dispositions pertinentes en l'affaire énoncent :

« Art. 43. § 1er. Le montant de l'avantage imposable en vertu de l'article 42, § 1er, est déterminé conformément aux paragraphes suivants et, en cas d'option payante, ce montant est diminué de l'intervention du bénéficiaire de l'avantage.

§ 2. Lorsqu'il s'agit d'options cotées ou négociées en bourse, l'avantage imposable est déterminé d'après le dernier cours de clôture de l'option qui précède le jour de l'offre.

§ 3. Dans les cas non visés au paragraphe 2, l'avantage imposable est fixé forfaitairement à un pourcentage de la valeur, au moment de l'offre, des actions sur lesquelles porte l'option.

§ 4. Pour l'application du paragraphe 3, la valeur des actions est déterminée comme suit :

1° lorsqu'il s'agit d'actions cotées ou négociées en bourse, la valeur de l'action est, au choix de la personne qui offre l'option, le cours moyen de l'action pendant les trente jours précédant l'offre ou le dernier cours de clôture qui précède le jour de l'offre;

2° dans les autres cas, la valeur de l'action est sa valeur réelle au moment de l'offre, déterminée par la personne qui offre l'option sur avis conforme du commissaire réviseur de la société émettrice des actions sur lesquelles porte l'option ou, à défaut de commissaire réviseur dans cette société, par un réviseur d'entreprise désigné par celle-ci, ou si la société émettrice est non résidente, par un expert-comptable de statut comparable désigné par celle-ci. »

B.1.3. Les parties requérantes agissent en leur qualité d'experts-comptables et leurs griefs portent sur les tâches qui sont confiées aux réviseurs d'entreprises dans le régime entrepris.

Postérieurement à l'instauration de la disposition entreprise par la loi du 26 mars 1999, la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises a été modifiée par la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Cette loi ne modifie pas le statut des réviseurs d'entreprises, mais règle en ses articles 34 et suivants la fonction d'expert-

comptable. D'une part, elle reprend la définition générale des tâches de l'expert-comptable comme précisé à l'article 78 de la loi du 21 février 1985 et, d'autre part, l'expert-comptable est autorisé à exercer l'activité de conseil fiscal. En outre, la loi renvoie dorénavant aux missions spéciales qui ont été confiées à l'expert-comptable par la loi relative aux sociétés commerciales. Cette modification législative n'a cependant aucune incidence sur le présent recours en annulation.

Sur le fond

B.2.1. Dans un moyen unique, les requérants font valoir que la disposition entreprise viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, d'une part, dans les entreprises n'ayant pas de commissaire réviseur, l'estimation de la valeur des options sur actions ne peut se faire que sur l'avis d'un réviseur d'entreprise et non sur l'avis d'un expert-comptable externe, et en ce que, d'autre part, l'avis doit émaner d'un réviseur d'entreprise ou d'un expert-comptable de statut comparable selon que, du point de vue fiscal, l'entreprise est ou non résidente.

B.2.2. Lors du règlement légal de la profession d'expert-comptable par la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprises, la répartition des tâches entre les experts-comptables et les réviseurs d'entreprises a aussi été réglée de manière générale. Le réviseur d'entreprise était en premier lieu chargé de tâches de certification et devait rendre un avis indépendant concernant la fiabilité et la véracité de l'information financière et comptable, l'intérêt général devant primer. Traditionnellement, l'expert-comptable était plutôt le conseiller de l'entreprise. Sa tâche consistait principalement à assister les entreprises lors de la préparation d'opérations comptables et financières et lors de l'établissement des états concernant ces opérations (*Doc. parl.*, Chambre, 1982-1983, n° 552, p. 3).

Depuis lors, plusieurs régimes légaux ont été instaurés, principalement dans la législation relative aux sociétés commerciales, certaines missions particulières étant confiées soit au réviseur d'entreprise, soit à l'expert-comptable externe, soit aux deux groupes professionnels ensemble.

B.2.3. Il appartient au législateur de décider quelles tâches il entend confier aux réviseurs d'entreprises ou aux experts-comptables externes. La Cour ne peut censurer son choix que si l'attribution de ces tâches aux deux groupes de titulaires d'une profession est fondée sur une distinction injustifiée.

B.3.1. La disposition entreprise est issue d'une proposition de texte figurant dans l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat, qui a été reprise telle quelle par le législateur. Ni l'avis lui-même ni les travaux préparatoires n'indiquent de façon explicite la raison pour laquelle la compétence d'avis a, en l'espèce, été confiée aux réviseurs d'entreprises et non aux experts-comptables. Cela ne signifie cependant pas que le choix du législateur ne soit pas raisonnablement justifié.

B.3.2. Bien qu'entre les fonctions de réviseur d'entreprise et celles d'expert-comptable externe un rapprochement soit perceptible, le législateur n'a jusqu'à présent pas opté pour une équivalence totale entre les deux professions : d'une part, la définition générale des tâches respectives, telle qu'elle a été élaborée en 1985, n'a jusqu'à présent pas été fondamentalement modifiée; d'autre part, il est vrai que, dans le cadre de la législation sur les sociétés commerciales, certaines missions de contrôle particulières relèvent de la compétence des deux groupes professionnels mais, pour d'autres tâches, le monopole est maintenu, soit pour le réviseur, soit pour l'expert-comptable.

B.3.3. En vertu de l'article 43, § 4, 2°, entpris, l'estimation de la valeur des actions en cause est faite à l'intention de l'administration fiscale par la personne qui offre l'option, de l'avis conforme du commissaire réviseur ou du réviseur d'entreprise. Il ressort des travaux préparatoires que le législateur a jugé le régime antérieur insuffisant. Par la nouvelle loi, il entendait rendre le régime fiscal plus transparent pour le contribuable et il voulait avant tout sauvegarder également les intérêts du Trésor (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1912/8, pp. 2-4).

Eu égard à cet aspect d'intérêt général, et compte tenu de la répartition des tâches entre les deux groupes professionnels telle qu'elle ressort de la législation en vigueur, il n'est pas manifestement déraisonnable que le législateur ait confié la tâche en cause au réviseur d'entreprise et non à l'expert-comptable.

B.3.4. Selon l'Institut des réviseurs d'entreprises et la partie intervenante individuelle, qui est réviseur d'entreprise, rien ne semble empêcher qu'un avis conforme relatif à la valeur des actions soit également donné par un expert-comptable externe. Cette considération repose sur un jugement d'opportunité et n'amène pas à conclure que le législateur aurait violé les articles 10 et 11 de la Constitution en opérant un autre choix. Il appartient au législateur de modifier le régime en question s'il l'estime souhaitable.

Le moyen, en sa première branche, n'est pas fondé.

B.4. Dans la deuxième branche du moyen, les requérants dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution en ce que la disposition entreprise confie la compétence d'avis à un réviseur d'entreprise ou à un «expert-comptable de statut comparable» en fonction du statut fiscal de l'entreprise. Cette tâche est confiée à un réviseur d'entreprise lorsque la société émettrice n'a pas le statut fiscal de non-résidente et à un expert-comptable dans le cas contraire.

Il apparaît du contexte de la disposition entreprise que le législateur, s'agissant des sociétés qui ont le statut de non-résidentes, fait référence aux experts-comptables qui ont à l'étranger un statut comparable à celui du réviseur d'entreprise. Cette disposition n'est donc pas discriminatoire.

Le moyen, en sa seconde branche, n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

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 26 septembre 2000.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

G. De Baets