

Numéro du rôle : 2754
Arrêt n° 111/2004 du 23 juin 2004

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation des articles 2 à 5, 15 à 17, 19, 32, § 1er, alinéa 1er, et 33 de 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 », introduit par P. Lahaye et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 2003 et parvenue au greffe le 1er juillet 2003, P. Lahaye, demeurant à 8000 Bruges, Biezenstraat 20, A. De Rycke, demeurant à 9230 Wetteren, Prinses Josephine Charlottelaan 26, V. Slock et C. De Volder, demeurant à 9031 Gand, Koninginnelaan 32, P. Bekaert, demeurant à 9000 Gand, Hoogstraat 102, R. Bruneel, demeurant à 9051 Gand, Vierschaarlaan 20, P. D'Hauwers et R. De Raeve, demeurant à 9520 Sint-Lievens-Houtem, Bruisbeke 57, F. Fierens et M. Hens, demeurant à 9140 Tamise, Moortelstraat 5, S. Fontaine, demeurant à 2880 Bornem, Benedenstraat 91, A. Lippens, demeurant à 9968 Assenede, Dorp 13, R. Faket, demeurant à 9520 Sint-Lievens-Houtem, Marktplaatsplein 9, J. Braeken, demeurant à 3680 Maaseik, Diestersteenweg 315, E. Soers, demeurant à 3830 Wellen, Hertestraat 30, et J. Van De Wiele, demeurant à 9800 Deinze, Europalaan 131, ont introduit un recours en annulation des articles 2 à 5, 15 à 17, 19, 32, § 1er, alinéa 1er, et 33 de 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 » (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002, deuxième édition).

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

A l'audience publique du 4 mai 2004 :

- ont comparu :

. Me A. Haelterman et Me L. De Wulf, avocats au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes;

. G. Dekelver, auditeur général des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs A. Alen et J.-P. Snappe ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

A.1. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les bonis de liquidation sont soumis à un impôt, alors que les plus-values réalisées à la suite d'une vente, d'un échange ou d'un apport d'actions ou de parts sont exonérées d'impôt. Pourtant, estiment les parties requérantes, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, les bonis de liquidation ne sont pas des revenus mobiliers mais également des plus-values sur actions ou parts, compte tenu de l'absence de caractère périodique dans leur chef.

Selon les parties requérantes, une simple qualification légale, définissant les bonis de liquidation et d'acquisition comme des dividendes, ne constitue pas une justification objective permettant de traiter ces bonis autrement que les plus-values sur actions ou parts, étant donné que la différence entre ces deux plus-values réside dans le moment auquel elles ont été réalisées. Les dispositions attaquées instaurent dès lors une distinction non objectivement justifiée entre les actionnaires ou associés qui réalisent leurs actions ou parts lors de la liquidation et les actionnaires ou associés qui réalisent leurs actions ou parts par une vente, un échange ou un apport dans une société.

A.2. Selon le Conseil des ministres, les bonis de liquidation sont considérés comme des dividendes distribués, en vertu des articles 186 (acquisition d'actions ou de parts propres), 187 (partage partiel de l'avoir social) et 209 (partage total de l'avoir social) du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992). Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions attaquées, ils étaient exonérés d'impôt.

L'imposition différente des sommes attribuées aux actionnaires ou associés par une société en activité (dividendes), d'une part, et par une société en liquidation (bonis de liquidation), d'autre part, pouvait toutefois conduire à des dissolutions de société pour des motifs purement fiscaux. L'exonération du précompte mobilier en cas d'acquisition par une société de ses actions ou parts propres donnait également lieu à des pratiques abusives visant à distribuer les réserves aux actionnaires ou associés en exemption d'impôt.

C'est pour cette raison que les dispositions attaquées mettent fin à l'absence d'imposition, afin de renforcer la cohérence du régime fiscal.

Ainsi qu'il est dit explicitement dans l'article 2 attaqué, l'impôt est toutefois perçu sur les sommes définies comme dividendes et non sur la plus-value réalisée par l'actionnaire ou l'associé.

Selon le Conseil des ministres, les personnes physiques qui vendent des actions ou parts d'une société à une autre personne que la société et les personnes physiques qui reçoivent des sommes dans le cadre du partage de l'avoir social de la société se trouvent dans des situations à ce point différentes que le législateur peut soumettre ces opérations à un régime fiscal différent. Ainsi, les actionnaires ou associés qui vendent des actions ou parts à des tiers agissent de leur propre initiative et cette transaction n'a aucune incidence sur l'avoir social de la société. En cas de partage total ou partiel de l'avoir social de la société ou de rachat par celle-ci de ses actions ou parts propres, l'initiative émane par contre de la majorité des actionnaires ou associés et cette opération a une incidence sur l'avoir social de la société.

A.3. Les parties requérantes répondent que les personnes physiques qui réalisent leurs actions ou parts lors de la liquidation de la société et les actionnaires ou associés qui vendent leurs actions ou parts à un moment quelconque ne se trouvent pas dans une situation différente étant donné que, dans les deux cas, ils réalisent leurs actions ou parts et créent une plus-value qui, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, ne saurait être un dividende. Le simple fait que les actions ou parts sont vendues à la société émettrice au lieu de l'être à un tiers ne constitue dès lors pas une justification objective et raisonnable pour une différence de traitement.

A.4.1. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées sont entrées en vigueur avec effet rétroactif, le 1er janvier 2002, en violation du principe général de la non-rétroactivité.

A.4.2. Dans une première branche, les parties requérantes allèguent la violation des dispositions précitées, en ce que l'effet rétroactif des dispositions attaquées crée une discrimination entre, d'une part, les contribuables qui ont obtenu un boni de liquidation à la suite d'une liquidation clôturée avant le 25 mars 2002 et, d'autre part, les contribuables qui ont obtenu en 2002 un boni de liquidation provenant d'une liquidation qui n'était pas (encore) clôturée le 25 mars 2002. L'avis paru au *Moniteur belge* du 23 avril 2002 ne constitue pas une justification pour qu'une loi publiée ultérieurement puisse entrer en vigueur avec effet rétroactif, parce que cet avis n'a aucune valeur juridique ou légale. Tous les contribuables n'ont été formellement informés de cette imposition que par la publication de la loi du 31 décembre 2002. Par conséquent, des contribuables qui se trouvent dans des situations comparables sont soumis à un critère de distinction déraisonnable, en ce qu'il est fait référence à une date arbitraire pour l'entrée en vigueur de cette imposition.

A.4.3. Dans une deuxième branche, les parties requérantes invoquent la violation des dispositions précitées, en ce que, dans l'hypothèse où la publication de l'avis paru au *Moniteur belge* du 23 avril 2002 aurait quelque valeur juridique, les dispositions attaquées créent une discrimination entre, d'une part, les contribuables qui ont obtenu un boni de liquidation à la suite d'une liquidation clôturée avant le 25 mars 2002 et, d'autre part, les contribuables qui ont obtenu un boni de liquidation à la suite d'une liquidation clôturée entre le 25 mars 2002 et le 23 avril 2002. Le critère de distinction utilisé par le législateur - la date du 25 mars 2002 - n'est pas objectif, selon les parties requérantes, parce que les deux catégories de contribuables se trouvent dans des situations comparables.

A.4.4. Dans une troisième branche, les parties requérantes invoquent la violation des dispositions précitées, en ce que l'entrée en vigueur avec effet rétroactif des dispositions attaquées crée une différence de traitement injustifiée entre les liquidateurs qui ont clôturé une liquidation avant le 25 mars 2002 et les liquidateurs qui ont clôturé une liquidation entre le 25 mars et le 23 avril 2002. Si une liquidation a été clôturée entre le 25 mars et le 23 avril 2002 et si le boni de liquidation a été payé avant la clôture de la liquidation, le liquidateur pouvait, lors de la mise en paiement de ce boni, considérer qu'aucun précompte mobilier n'était dû. L'entrée en vigueur avec effet rétroactif des dispositions attaquées met cependant en cause la responsabilité personnelle du liquidateur, parce qu'il n'a pas retenu de précompte mobilier sur une somme payée à un moment où il n'était pas encore dû de précompte mobilier.

A.4.5. Dans une quatrième branche, les parties requérantes allèguent la violation des dispositions précitées, en ce que l'entrée en vigueur avec effet rétroactif des dispositions attaquées crée une différence de traitement injustifiée, selon que les bonis de liquidation ont été payés avant ou après le 23 avril 2002. Lorsque le débiteur du précompte mobilier ne déduit pas celui-ci du revenu imposable, le montant de ce précompte supporté par le débiteur est ajouté au montant du revenu pour le calcul du précompte mobilier (article 268 du C.I.R. 1992). Tel est le cas des bonis de liquidation payés avant le 23 avril 2002. Etant donné que le précompte mobilier n'a pas été déduit lors du payement de ces bonis de liquidation, la base imposable sur laquelle le précompte mobilier est ensuite calculé est augmentée de 10 p.c.

A.5.1. Selon le Conseil des ministres, une mesure fiscale ne peut être qualifiée de rétroactive que lorsqu'elle est applicable à des situations dont les conditions de perception de l'impôt étaient définitivement fixées au moment où elle est entrée en vigueur. Etant donné que l'article 32, § 1er, alinéa 1er, de la loi du 24 décembre 2002 fixe l'entrée en vigueur de la nouvelle imposition au 1er janvier 2002 pour autant que la liquidation de la société n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002, et qu'il taxe donc les bonis de liquidation et d'acquisition distribués à partir du 1er janvier 2002, il règle une situation fiscale dont les conditions de perception de l'impôt ne sauraient être considérées comme définitivement fixées.

Il n'est pas non plus question d'effet rétroactif pour le précompte mobilier, selon le Conseil des ministres. Le précompte mobilier qui est déduit des bonis de liquidation et d'acquisition ne constituerait pas, en soi, une taxation. La technique du précompte n'est qu'un mode de perception de l'impôt. L'impôt lui-même demeure lié à la période imposable qui se termine normalement le 31 décembre de chaque année.

Enfin, l'article 33 attaqué ne contient qu'une mesure pratique, transitoire, devant permettre aux liquidateurs de remplir leurs obligations fiscales.

A.5.2. Même s'il s'agissait d'une mesure à effet rétroactif, elle n'est pas discriminatoire selon le Conseil des ministres. Le législateur peut en effet remplacer un régime d'exonération fiscale par un autre régime, décider de la période pour laquelle, et des circonstances dans lesquelles un régime est applicable et prévoir à partir de

quand, et dans quels cas, il est abrogé ou remplacé. Le cas échéant, il peut prendre, accessoirement, des mesures visant à déjouer la manœuvre par laquelle les contribuables obtiendraient le bénéfice d'une exemption pour une période que le législateur ne visait pas.

Afin de garantir que les nouvelles dispositions législatives soient appliquées le plus rapidement possible, on ne pouvait pas tenir compte de la date de dissolution, étant donné qu'une société est réputée exister encore après sa dissolution en vue de sa liquidation, ce qui peut prendre plusieurs années. C'est pourquoi l'entrée en vigueur des dispositions attaquées a été liée au paiement du boni de liquidation.

Faisant référence à la conférence de presse tenue le 9 octobre 2001, à la réunion avec la presse organisée le 25 mars 2002 et à l'avis paru au *Moniteur belge* le 23 avril 2002, le Conseil des ministres fait valoir que les contribuables ont été informés à temps de la nouvelle réglementation.

Le paiement du boni de liquidation et la décision de clôturer la liquidation dépendent de l'état d'avancement des opérations de liquidation, de sorte qu'une éventuelle discrimination ne trouverait pas son origine dans les dispositions attaquées mais dans des données de fait. Si l'on adoptait le point de vue des parties requérantes, aucune modification législative ne pourrait intervenir sans être discriminatoire, étant donné qu'il existe à tout moment des sociétés en liquidation qui ne peuvent pas encore payer de boni de liquidation ou dont la liquidation ne peut être clôturée avant l'entrée en vigueur d'une nouvelle disposition législative.

A.6.1. Les parties requérantes répondent que, selon la jurisprudence de la Cour, des dispositions législatives ayant effet rétroactif, qui sont susceptibles de créer une insécurité juridique, ne peuvent se justifier que par des circonstances particulières. En l'espèce, le législateur n'invoque aucune circonstance particulière.

L'avis publié au *Moniteur belge* du 23 avril 2002 n'apporte en tout cas aucune réponse à l'objection d'insécurité juridique, étant donné que la loi rétroagit au-delà de la date de cette annonce, à savoir au 1er janvier 2002 ou au 25 mars 2002 en cas de clôture de la liquidation.

Outre le fait que les conférences de presse, les réunions d'information avec la presse et les avis publiés au *Moniteur belge* n'ont aucune valeur juridique, les parties requérantes font état de déclarations, notamment du ministre des Finances, dont il ressort que le but n'était pas de faire en sorte que l'impôt sur les bonis de liquidation entrât en vigueur avec effet rétroactif.

A.6.2. Les parties requérantes n'acceptent pas non plus la justification invoquée par le législateur, qui est d'éviter l'usage abusif des opérations d'acquisition et de liquidation. La législation fiscale actuelle (l'article 344 du C.I.R. 1992) suffit en effet pour qualifier ou requalifier de distribution de dividendes l'usage abusif des bonis de liquidation et d'acquisition.

A.7. Le Conseil des ministres souligne toutefois que le législateur souhaitait soumettre à l'impôt *tous* les bonis de liquidation, objectif qui ne peut être atteint par l'application de l'article 344, § 1er, du C.I.R. 1992.

A.8. Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les réserves qui ont été constituées avant l'exercice d'imposition 2004 et les réserves constituées à partir de l'exercice d'imposition 2004 sont soumises à un régime fiscal différent.

En effet, estiment les parties requérantes, les dispositions attaquées établissent un impôt de 10 p.c. sur les bonis de liquidation, quelle que soit l'année au cours de laquelle les bénéfices réservés ont été constitués. De cette façon, les bénéfices réservés avant l'exercice d'imposition 2004 seraient soumis à une pression fiscale plus élevée, dans le chef de l'actionnaire ou de l'associé, que les bénéfices réservés constitués à partir de l'exercice d'imposition 2004, alors que le nouvel impôt sur les bonis de liquidation serait une mesure compensatoire de la réduction du taux nominal de l'impôt des sociétés à partir de l'exercice d'imposition 2004.

A.9. Selon le Conseil des ministres, les réserves sont imposées à l'impôt des sociétés, alors que l'impôt sur le boni de liquidation est supporté par le bénéficiaire dudit boni. Il n'y a donc pas de double imposition dans le chef d'une même personne et sur les mêmes revenus. La différence de traitement entre les « anciennes » et les « nouvelles » réserves ne résulte en outre pas des dispositions attaquées mais de l'abaissement du taux de l'impôt des sociétés.

A.10. Les parties requérantes répondent que la réduction du taux nominal de l'impôt des sociétés et l'introduction d'un impôt de 10 p.c. sur les bonis de liquidation et d'acquisition constituent des mesures indissolublement liées : l'une a été instaurée comme compensation de l'autre. Étant donné que le prélèvement est applicable aux réserves constituées avant l'exercice d'imposition 2004, il existe donc une différence de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée entre les actionnaires ou associés qui ont investi dans des sociétés qui ont réservé des bénéfices et procèdent au paiement de bonis de liquidation et d'acquisition, selon que cette réservation de bénéfice a eu lieu avant ou à partir de l'exercice d'imposition 2004.

A.11. Le Conseil des ministres nie que la réduction du taux de l'impôt des sociétés serait indissolublement liée à l'instauration de l'impôt attaqué. Le fait que le législateur a explicitement décidé que la mesure en cause entrerait encore en vigueur avant la réduction du taux de l'impôt des sociétés en est déjà la preuve. Il ressort seulement des travaux préparatoires que cette mesure contribue à réaliser l'objectif budgétaire du législateur, à savoir la réforme de l'impôt des sociétés dans un cadre budgétaire neutre.

- B -

### *Quant à l'objet du recours*

B.1. 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 instauré un impôt sur les revenus et un précompte mobilier de 10 pour cent sur les bonis en cas de liquidation totale ou partielle d'une société ou en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres.

Les articles 2 à 5 de la loi modifient respectivement l'article 18, alinéa 1er, l'article 21, 2°, l'article 22, § 1er, alinéa 2, et l'article 171, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992). Par suite de cette modification, les bonis qui sont considérés comme des dividendes en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres (article 186 du C.I.R. 1992), en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé (article 187 du C.I.R. 1992) ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société (article 209 du C.I.R. 1992) sont soumis à un impôt de 10 pour cent dans le chef du bénéficiaire. En vertu de l'article 19 de la loi, qui modifie l'article 463bis, § 1er, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. 1992, une contribution complémentaire de crise n'est pas due sur cet impôt.

Les articles 15 à 17 modifient respectivement l'article 264, alinéa 1er, l'article 269, alinéa 1er, et l'article 282 du C.I.R. 1992, ce qui a pour effet que la société qui paye ces bonis

considérés comme des dividendes doit retenir un précompte mobilier à concurrence de dix pour cent.

En vertu de l'article 32, § 1er, alinéa 1er, de la loi du 24 décembre 2002, l'impôt et le précompte mobilier précités sont applicables aux revenus qui sont attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1er janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit de partage total de l'avoir social, que la liquidation n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002. Conformément à l'article 33 de la loi, le précompte mobilier qui se rapporte à des revenus attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, avant la date de publication de la loi du 24 décembre 2002 au *Moniteur belge*, soit le 31 décembre 2002, est payable au plus tard dans les quinze jours de cette publication et la déclaration de revenus y afférente doit être remise au plus tard à la même date.

#### *Quant au fond*

#### *Quant au premier moyen*

B.2. Dans un premier moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les bonis de liquidation sont soumis à un impôt, alors que les plus-values réalisées à la suite d'une vente d'actions ou de parts d'une société en activité sont exonérées d'impôt et que la Cour de cassation considère les bonis de liquidation et les bonis d'acquisition comme des plus-values sur actions ou parts.

B.3. 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 C.I.R. 1992). Cette modification législative visait à ce que « les sommes réparties aux actionnaires ou associés [soient] imposées comme tous autres bénéfiques 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 C.I.R. 1992, en sorte que les bonis de liquidation sont exclus comme revenus de capitaux et biens mobiliers.

La loi du 24 décembre 2002 met fin à cette exonération d'impôt et soumet à l'impôt des personnes physiques et au précompte mobilier ce que le C.I.R. 1992 considère déjà comme un dividende distribué. Les articles 2 et 3 de cette loi suppriment « 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, contenue à l'article 21 du C.I.R. 1992, des « revenus non imposés [à l'impôt des personnes physiques] comme revenus de capitaux et biens mobiliers » et les qualifient de dividendes. L'article 15 de la loi du 24 décembre 2002 modifie l'article 264, alinéa 1er, 2°, du C.I.R. 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 C.I.R. 1992), en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé (article 187 du C.I.R. 1992) ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société (article 209 du C.I.R. 1992).

B.4. Il appartient au législateur d'apprécier si un régime d'immunisation fiscale instauré par lui doit être maintenu ou non ou être remplacé. Le fait que les bonis de liquidation et d'acquisition aient été considérés dans le passé comme des plus-values n'empêche pas qu'ultérieurement, le législateur les considère explicitement comme des dividendes et les taxe au titre de revenus mobiliers, compte tenu notamment du fait qu'en cas de liquidation d'une société et en cas d'acquisition des actions ou parts propres, des bénéfices réservés sont distribués en sus du capital. Le législateur peut effectivement élargir la catégorie des « dividendes », qui s'étend dès lors au-delà de la définition générale des revenus mobiliers figurant à l'article 17 du C.I.R. 1992.

B.5. Dès lors qu'il en résulte une différence de traitement entre les catégories visées par les parties requérantes, à savoir entre les bonis de liquidation et d'acquisition et les plus-values, la Cour doit apprécier si cette différence est objective et peut raisonnablement se justifier par rapport à l'objectif poursuivi.

B.6. En instaurant l'impôt et le précompte mobilier en cause, les dispositions attaquées visent « à renforcer la cohérence du régime fiscal applicable aux opérations de liquidation ou de rachat d'actions ou parts propres » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/1, p. 24). A cette fin, le législateur souhaitait mettre fin, d'une part, à « un régime de taxation différent pour les sommes distribuées aux actionnaires ou associés par une société en activité [...] et par une société en liquidation » parce que « cette situation peut entraîner des dissolutions inspirées par des motifs purement fiscaux » et, d'autre part, à « des pratiques inappropriées visant à distribuer des réserves (en exonération d'impôt) aux actionnaires, cela au moyen d'opérations de rachat d'actions » (*ibid.*), pratiques auxquelles a donné lieu le régime fiscal en matière d'opérations d'acquisition d'actions ou de parts propres par une société, avec exonération du précompte mobilier.

B.7. Les dispositions attaquées instaurent un impôt et un précompte mobilier qui visent à mettre fin au régime fiscal de faveur dont bénéficiaient les bonis de liquidation et d'acquisition, contrairement aux dividendes. Ce faisant, le législateur a voulu éviter que des bénéfices réservés d'entreprises puissent encore être distribués en étant exonérés d'impôt.

L'impôt et le précompte mobilier sont dus sur « les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère ou d'acquisition d'actions ou parts propres par une telle société » (article 18, alinéa 1er, 2<sup>o</sup>ter, et article 269, alinéa 1er, 2<sup>o</sup>bis, du C.I.R. 1992). En cas d'acquisition d'actions ou de parts propres, est considéré comme un dividende distribué, en vertu de l'article 186 du C.I.R. 1992, « l'excédent que présente le prix d'acquisition ou, à défaut, la valeur de ces actions ou parts, sur la quote-part de la valeur réévaluée du capital

libéré représenté par ces actions ou parts ». En cas de partage total ou partiel de l'avoir social, selon les articles 187 et 209 du C.I.R. 1992, est considérée comme un dividende distribué « l'excédent que présentent les sommes réparties en espèces, en titres ou autrement sur la valeur réévaluée du capital libéré ».

En faisant figurer parmi les revenus imposables les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 du C.I.R. 1992 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère ou en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres par une telle société, le législateur a pris une mesure qui est pertinente au regard de l'objectif mentionné au B.6 et qui est objectivement et raisonnablement justifiée.

B.8. Le premier moyen ne peut être admis.

*Quant au deuxième moyen*

B.9. Dans un deuxième moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées sont entrées en vigueur avec effet rétroactif le 1er janvier 2002, en violation du principe général de la non-rétroactivité.

B.10. Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

A cet égard, il convient de faire une distinction entre les dispositions relatives à l'impôt sur les revenus (les articles 2 à 5 de la loi du 24 décembre 2002) et celles relatives au précompte mobilier (les articles 15 à 17 de cette même loi).

B.11. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de la clôture de la période dont les revenus constituent la base d'imposition. Il découle de l'article 360 du C.I.R. 1992 que, du point de vue de la loi fiscale, il n'existe pas de situation fixée de manière irrévocable avant la clôture de la période imposable. Dans le chef des

actionnaires ou des associés, la dette fiscale à l'impôt global sur les revenus naît le dernier jour de la période imposable, à 24 heures. Une loi qui instaure, avant cette échéance, des faits ou assiettes imposables nouveaux n'a pas d'effet rétroactif.

B.12. En matière de précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition, la dette d'impôt naît définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des bonis sur lesquels le précompte mobilier est dû.

B.13. La loi du 24 décembre 2002, qui a instauré le précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition, a été publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002. En vertu de l'article 32, § 1er, alinéa 1er, de la même loi, l'impôt sur les revenus et le précompte mobilier de 10 p.c. sont dus sur les revenus attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1er janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du C.I.R. 1992, que la liquidation n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002.

#### *Quant aux dispositions relatives à l'impôt sur les revenus*

B.14. Dès lors que la loi du 24 décembre 2002 a été publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002 et que les dispositions relatives à l'impôt sur les revenus sont entrées en vigueur le 1er janvier 2002, l'article 32, § 1er, alinéa 1er, attaqué ne confère pas d'effet rétroactif aux articles 2 à 5 de la loi du 24 décembre 2002 puisque ces dernières concernent la situation fiscale de revenus dont les conditions en matière de perception de l'impôt ne peuvent être considérées comme étant définitivement fixées.

#### *Quant aux dispositions relatives au précompte mobilier*

B.15. Selon l'article 32, § 1er, alinéa 1er, les dispositions relatives au précompte mobilier sont applicables aux revenus qui sont attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1er janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du C.I.R. 1992, que la liquidation n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002. Ainsi, ces dispositions sont applicables à des faits, actes et situations qui étaient

définitivement accomplis, à savoir aux bonis qui avaient déjà été attribués ou mis en paiement au moment où elles sont entrées en vigueur.

B.16. La disposition confère donc un effet rétroactif aux dispositions relatives au précompte mobilier (les articles 15 à 17 de la loi du 24 décembre 2002).

B.17. La rétroactivité de dispositions législatives, qui est de nature à créer une insécurité juridique, ne peut se justifier que par des circonstances particulières, notamment pour réaliser un objectif d'intérêt général, comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public.

B.18. Le 23 avril 2002, le *Moniteur belge* a publié un avis annonçant que l'avant-projet de loi visant à réformer l'impôt des sociétés avait été approuvé par le Conseil des ministres le 19 avril 2002 et que cet avant-projet instaurait un précompte mobilier sur les dividendes payés ou attribués en cas de partage total ou partiel de l'avoir social ou en cas d'acquisition d'actions ou parts propres par des sociétés. Selon cet avis, le précompte mobilier serait applicable « aux revenus qui sont attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1er janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209, CIR 92, que la liquidation ne soit pas clôturée avant la date du 25 mars 2002 ».

B.19. L'intérêt général peut exiger qu'une mesure fiscale que le législateur considère comme indispensable ait effet immédiat et que la possibilité des contribuables de réduire par anticipation les effets poursuivis par la mesure soit limitée.

Un avis publié au *Moniteur belge* annonçant une modification de la loi fiscale corrige, certes, dans une certaine mesure, l'imprévisibilité d'une disposition rétroactive, mais un tel avis ne peut, de par sa nature, et notamment vu son caractère purement informatif et l'absence de toute force obligatoire, remédier à l'insécurité juridique créée par l'effet rétroactif. Un avis publié au *Moniteur belge* ne peut dès lors en soi suffire à justifier l'effet rétroactif d'une disposition législative.

Les sociétés et leurs liquidateurs agiraient sans fondement légal s'ils prélevaient sur la seule base d'un tel avis un précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition qu'ils attribuent. Lorsqu'ils doivent par la suite, sur la base des dispositions entreprises, payer un précompte mobilier sur ces bonis, sans pouvoir le réclamer au bénéficiaire des bonis, ils sont traités différemment par rapport aux autres contribuables.

B.20. Les travaux préparatoires des dispositions entreprises font apparaître que le législateur a entendu lutter contre la dissolution de sociétés pour des raisons fiscales et le versement de réserves en exemption d'impôt (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 24).

Comme le fait valoir le Conseil des ministres, le législateur peut prendre des mesures pour mettre en échec les procédés par lesquels des contribuables obtiendraient une exonération pour une période que le législateur n'a pas visée.

La volonté de lutter contre les effets indésirables d'une exonération peut amener le législateur à moduler ou à supprimer l'exonération sans délai, mais elle ne suffit pas à justifier l'effet rétroactif de la modification législative.

B.21. Il découle de ce qui précède qu'aucun élément ne justifie la rétroactivité en cause.

En tant qu'ils soumettent au précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition qui sont attribués ou mis en paiement avant le 1er janvier 2003, les articles 32, § 1er, alinéa 1er, et 33 de la loi entreprise ne sont pas compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par suite de l'arrêt n° 109/2004 du 23 juin 2004, le recours en annulation n'a toutefois plus d'objet dans la mesure où il porte sur l'article 32, § 1er, alinéa 1er, de la loi attaquée, annulé par l'arrêt précité en tant qu'il soumet au précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition qui ont été attribués ou mis en paiement avant le 1er janvier 2003.

A la suite de l'arrêt n° 110/2004 du 23 juin 2004, le recours en annulation n'a plus davantage d'objet en tant qu'il porte sur l'article 33 de la loi attaquée, annulé par l'arrêt précité.

*Quant au troisième moyen*

B.22. Dans un troisième moyen, les parties requérantes invoquent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que l'impôt sur les bonis de liquidation et d'acquisition est appliqué lors de la distribution de réserves constituées avant l'entrée en vigueur des dispositions attaquées mais qui sont versées après cette entrée en vigueur, sans que ces réserves aient bénéficié du taux réduit à l'impôt des sociétés instauré par la loi du 24 décembre 2002, alors que les réserves qui ont été constituées après l'entrée en vigueur de la loi du 24 décembre 2002 sont certes soumises à l'impôt sur les bonis de liquidation et d'acquisition lors de leur distribution, mais bénéficient également du taux réduit à l'impôt des sociétés. Selon les requérants, il y aurait pourtant un lien évident entre l'instauration de l'impôt de liquidation et la réduction du taux de l'impôt des sociétés.

B.23. Bien que l'instauration de l'imposition attaquée contribue également à la réalisation de l'objectif budgétaire du législateur, qui est de faire en sorte que la réforme de l'impôt des sociétés ait lieu dans un cadre budgétairement neutre, elle n'est pas indissolublement liée à la baisse du taux de l'impôt des sociétés. Il ressort d'ailleurs de l'évolution de la législation, esquissée au B.3, que le législateur a voulu, indépendamment d'un quelconque abaissement des taux de l'impôt des sociétés, soumettre à un précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition.

B.24. Lorsque le législateur prend une mesure en vue d'éviter que des bénéfices réservés d'entreprises, soient, contrairement aux dividendes, distribués en étant exonérés d'impôt, il peut rendre cette mesure immédiatement applicable à toutes les réserves payées comme bonis de liquidation et d'acquisition, pour autant qu'il ne déroge pas, à cette occasion, aux règles générales concernant la détermination de l'exercice d'imposition.

Lorsque le législateur met fin à une exonération d'impôt, il peut effectivement estimer que ce changement de politique doit être réalisé immédiatement et il n'est en principe pas obligé de prévoir une réglementation transitoire.

Si la nouvelle réglementation n'avait été applicable qu'aux réserves constituées après son entrée en vigueur, cela aurait eu pour conséquence que les distributions de réserves en exemption d'impôt auraient encore été maintenues, de sorte que l'objectif des dispositions entreprises, qui est d'éviter que des réserves soit versées en exemption d'impôt, subirait un retard de plusieurs années.

B.25. Le troisième moyen ne peut être admis.

Par ces motifs,

la Cour

- constate que l'article 32, § 1er, alinéa 1er, de 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 été annulé par l'arrêt n° 109/2004 du 23 juin 2004, en tant qu'il soumet au précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition attribués ou mis en paiement avant le 1er janvier 2003;

- constate que l'article 33 de la même loi a été annulé par l'arrêt n° 110/2004 du 23 juin 2004;

- rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 23 juin 2004.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts