

Numéro du rôle : 3724
Arrêt n° 77/2006 du 17 mai 2006

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, posées par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par arrêt du 7 juin 2005 en cause de l'Etat belge contre la s.a. Bo-Vite, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 15 juin 2005, la Cour d'appel de Gand a posé les questions préjudicielles suivantes :

« L'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières viole-t-il les articles 10, 11 ou 170 de la Constitution en prévoyant, sans justification raisonnable et objective, une entrée en vigueur rétroactive de l'article 16 de la même loi, ce qui a pour effet que le précompte mobilier libératoire peut être dû et être payable par un contribuable même avant la publication de la loi précitée, d'une part, et

l'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 viole-t-il les articles 10, 11 ou 170 de la Constitution en ce qu'il ne donne pas aux contribuables qui effectuent une transaction entre le 31 mars 1993 et le 31 décembre 1993 la possibilité d'obtenir une sécurité juridique préalable quant au caractère financier ou économique légitime de leur transaction, alors que les contribuables qui effectuent une transaction après le 31 décembre 1993 se voient, quant à eux, offrir cette possibilité, d'autre part ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Bo-Vite, dont le siège social est établi à 8900 Ypres, Oostkaai 28;
- le Conseil des ministres;

La s.a. Bo-Vite a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 27 avril 2006 :

- ont comparu :

. Me T. Leeuwerck, qui comparaisait également *loco* Me F. De Langhe, avocats au barreau de Courtrai, pour la s.a. Bo-Vite;

. Me F. Nosedá *loco* Me J. Van der Perre, avocats au barreau de Bruges, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et P. Martens ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- 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. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 25 juin 1993, la s.a. Bo-Vite, intimée dans l'affaire mue devant la Cour d'appel, a procédé à un rachat d'actions propres. Sous la législation fiscale en vigueur à ce moment, aucun impôt sur le revenu n'était dû par l'actionnaire vendeur lors d'une telle opération. La société distributrice ne devait pas non plus retenir un précompte mobilier. L'entreprise a inscrit l'opération dans sa déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 1994.

En 1996, par application de l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'Inspection spéciale des impôts a requalifié le rachat d'actions propres en une distribution de dividendes, soumise à un précompte mobilier de 25 p.c. Malgré la réclamation introduite par la contribuable, une cotisation au précompte mobilier a été établie d'office en 1997; elle était exigible le 25 juin 1993, des intérêts étant comptés à partir de cette date. La réclamation de la contribuable a été rejetée comme infondée par décision du directeur des contributions du 26 juillet 2001.

Par jugement du 27 octobre 2003, le Tribunal de première instance de Bruges a déclaré fondée la demande de la s.a. Bo-Vite tendant à faire annuler la cotisation à l'impôt contestée. L'Etat belge a fait appel de cette décision. Dans le cadre de cet appel, l'intimée demande que soient posées les questions préjudicielles précitées et la juridiction *a quo* considère que cette demande est justifiée.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. L'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 a été inséré par l'article 16 de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières et est applicable, conformément à l'article 23, § 4, de cette loi, aux actes conclus à partir du 31 mars 1993.

A.1.2. Selon la s.a. Bo-Vite, l'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 viole les articles 10, 11 et 170 de la Constitution en ce qu'il confère, sans justification objective et raisonnable, une portée rétroactive à l'article 16 de cette loi, ce qui a pour effet qu'un précompte mobilier libératoire est dû sur des opérations qui ont eu lieu avant la publication de la loi. En outre, étant donné que l'administration a établi l'imposition en 1997, la contribuable n'a plus la possibilité à ce moment de réclamer encore un quelconque précompte aux bénéficiaires de l'allocation. L'effet rétroactif de la disposition en cause a eu des conséquences financières très lourdes parce que, d'une part, le précompte mobilier a été perçu sur une opération qui auparavant n'était pas taxée et parce que, d'autre part, des intérêts de retard étaient dus.

A.1.3. Le caractère discriminatoire de la disposition d'entrée en vigueur se trouve encore renforcé par le fait que les contribuables qui ont opéré une transaction entre le 31 mars 1993 et le 31 octobre 1993 ne peuvent pas bénéficier de la procédure permettant d'obtenir un accord écrit préalable concernant le caractère financier ou économique légitime de la transaction, alors que les contribuables qui ont procédé à une telle transaction après le 31 décembre 1993 ont eu cette possibilité.

Certes, pour la période comprise entre le 31 mars 1993 et le 31 octobre 1993, le législateur a donné au contribuable la possibilité d'obtenir un « ruling » *a posteriori*. Cette faculté n'offre toutefois aucune sécurité juridique, étant donné qu'en cas de réponse négative, le contribuable ne peut pas annuler la transaction opérée en vue d'en éviter les conséquences financières.

A.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir en ordre principal que la disposition en cause n'a pas un caractère rétroactif.

En matière fiscale, une règle peut seulement être qualifiée de rétroactive lorsqu'elle s'applique à des situations dont les conditions d'imposition étaient définitivement établies au moment où cette règle est entrée en vigueur.

A.2.2. En vertu de l'article 199 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, la période imposable pour l'application du précompte mobilier coïncide avec l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. Il résulte également de l'article 204 du Code des impôts sur les revenus 1992 que les revenus mobiliers relèvent de la période imposable qui coïncide avec l'année au cours de laquelle ils ont réellement été attribués ou mis en paiement. Dès lors, en ce qui concerne l'application du précompte mobilier, une disposition ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle est publiée après le 31 décembre de l'année au cours de laquelle les revenus ont été obtenus et à laquelle cette disposition est d'application.

Le précompte mobilier ne constitue pas un impôt en soi mais une technique de perception de l'impôt. L'impôt proprement dit demeure lié à la période imposable qui se termine le 31 décembre de chaque année. Etant donné que le précompte doit être imputé sur l'impôt des sociétés, la date de clôture de la période imposable de cet impôt doit être prise en considération pour vérifier si la loi a une portée rétroactive.

A.2.3. Le Conseil des ministres fait valoir, à titre subsidiaire, qu'à supposer même que la mesure en cause ait un effet rétroactif, elle n'est pas discriminatoire.

L'intérêt général peut commander qu'une mesure fiscale jugée nécessaire par le législateur sortisse immédiatement ses effets et que soit réduite la possibilité pour les contribuables d'empêcher, par un comportement anticipé, les effets de la mesure visée.

La disposition en cause est applicable aux actes conclus à partir du 31 mars 1993. Le législateur a jugé qu'il était nécessaire de retenir cette date afin d'éviter que des opérations qui ont eu lieu durant la période au cours de laquelle la mesure a été préparée et a été annoncée par la presse spécialisée n'échappent au champ d'application de cette disposition. En outre, la possibilité a été offerte aux justiciables concernés de demander un « *ruling* » *a posteriori*.

A.3. La s.a. Bo-Vite conteste l'argumentation du Conseil des ministres. Elle souligne en premier lieu qu'en matière de précompte mobilier, la dette fiscale naît définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement de l'allocation sur laquelle le précompte mobilier est dû. En l'espèce, l'allocation a été attribuée le 25 juin 1993, de sorte que toute disposition ultérieure qui a une influence sur le précompte mobilier dû à cette date a une portée rétroactive.

L'argument avancé par le Conseil des ministres selon lequel le précompte mobilier ne serait pas un impôt mais seulement une technique de perception est inexact, étant donné que le précompte mobilier est en l'espèce libératoire et qu'il est de ce fait qualifié d'impôt selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation.

Enfin, il est également faux de prétendre que le précompte aurait pu être imputé sur l'impôt des sociétés.

- B -

Les dispositions en cause

B.1.1. L'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par l'article 16, 2°, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, dispose :

« N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même

opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

B.1.2. Cette disposition vise à instaurer « une mesure générale ‘ anti-abus de droit ’ lorsque l’administration établit que l’opération a été réalisée de manière patente par des actes juridiques qui ont pour but de permettre au contribuable d’éviter l’impôt » (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 2). La possibilité de requalifier un acte juridique doit permettre à l’administration fiscale de veiller à ce que l’impôt se fonde sur la qualification juridique « normale » de l’opération intervenue entre les parties (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-2, p. 37).

B.1.3. En même temps qu’a été inséré l’article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, l’article 16 de la loi du 22 juillet 1993 a modifié l’article 345, § 1er, alors en vigueur, du même Code. En vertu de cette dernière disposition, le contribuable pouvait obtenir de l’administration un accord préalable sur le traitement fiscal d’une opération envisagée et, plus spécifiquement, sur la question de savoir si la qualification juridique de cette opération répondait à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, dans le cadre de l’application de l’article 344, § 1er, précité.

B.1.4. Tant le texte de la loi que ses travaux préparatoires font apparaître que la disposition anti-abus de droit contenue dans l’article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 et la possibilité d’obtenir de l’administration des contributions un accord préalable vont nécessairement de pair, dès lors qu’un tel accord doit faire disparaître l’insécurité juridique concernant la qualification d’un acte juridique et permettre d’éviter la requalification de ce dernier par l’administration (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, p. 3; *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 1072/008, p. 102).

B.2.1. L’article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993, publiée au *Moniteur belge* du 26 juillet 1993, confère à l’administration la possibilité de requalifier, sur la base de l’article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, des actes juridiques accomplis à

partir du 31 mars 1993, ceux-ci recevant dès lors, sur le plan fiscal, un autre traitement que celui que le contribuable avait escompté en les accomplissant.

B.2.2. Selon cette disposition, la possibilité de demander un accord préalable existe à partir d'une date fixée par le Roi, dans un arrêté délibéré en Conseil des ministres, et au plus tard le 31 décembre 1993. Dans cet arrêté doivent figurer les mesures transitoires autorisant le contribuable à demander un accord écrit pour les actes accomplis entre le 31 mars 1993 et le jour de l'entrée en vigueur de cet arrêté, même si ces opérations ont été réalisées entre-temps.

Il a été donné exécution à cette disposition par l'arrêté royal du 22 septembre 1993, publié au *Moniteur belge* du 6 octobre 1993. Selon l'article 2 de cet arrêté, l'article 16 de la loi du 22 juillet 1993 entre en vigueur le 1er octobre 1993 en ce qui concerne l'application de l'article 345 du Code des impôts sur les revenus 1992.

B.3.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 viole les articles 10, 11 et 170 de la Constitution en ce que cette disposition :

- confère une portée rétroactive à l'article 16 de la même loi, ce qui a pour effet que le précompte mobilier libératoire peut être dû et payable avant même la publication de la loi précitée;

- n'offre pas aux contribuables qui effectuent une opération entre le 31 mars 1993 et le 31 décembre 1993 la possibilité d'obtenir à propos de celle-ci un accord préalable, sur la base de l'article 345 du Code des impôts sur les revenus 1992, alors que les contribuables qui effectuent une opération après le 31 décembre 1993 disposent de cette possibilité.

B.3.2. A propos de la seconde question préjudicielle, il y a lieu d'observer que la disposition en cause prévoit la possibilité d'obtenir un accord préalable à partir d'une date à fixer par un arrêté royal et au plus tard le 31 décembre 1993. La question préjudicielle doit dès lors être comprise en ce sens que la Cour est interrogée sur la différence de traitement

instaurée entre les contribuables qui ont procédé à une opération entre le 31 mars 1993 et la date ainsi fixée et ceux qui ont effectué une opération après cette même date.

B.4.1. En ce que la disposition en cause autorise à requalifier les actes qui ont été accomplis à partir du 31 mars 1993, elle a une portée rétroactive comme le constate à bon droit le juge *a quo*.

B.4.2. La rétroactivité de dispositions législatives, qui est de nature à créer une insécurité juridique, ne peut se justifier que par des circonstances particulières, notamment lorsqu'elle est nécessaire pour réaliser un objectif d'intérêt général.

B.4.3. Pour justifier la portée rétroactive de la disposition en cause, le législateur a déclaré (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 762-1, pp. 3 et 4) :

« La nouvelle disposition [...] s'appliquera aux actes conclus à partir du 31 mars 1993. Le Gouvernement estime nécessaire de maintenir cette date pour éviter que des actes posés depuis que la mesure est à l'examen – ce dont la presse spécialisée s'est fait l'écho à plusieurs reprises – ne tombent en dehors de son champ d'application. Par ailleurs, il convient de remarquer que ces actes se traduiront en effets fiscaux normalement à partir de l'exercice d'imposition 1994 (revenus de 1993) et que cette entrée en vigueur revient à mettre sur pied d'égalité tous les contribuables.

L'article 345, C.I.R. 1992 relatif aux accords préalables est rendu applicable à la nouvelle disposition.

Cette extension de la procédure dite de *ruling* entrera en vigueur avant la fin 1993, à une date fixée par arrêté royal, lorsque les dispositions administratives nécessaires pour assurer un fonctionnement rapide du ' *ruling* ' auront été prises ».

B.4.4. L'intérêt général peut commander qu'une mesure fiscale que le législateur considère comme nécessaire ait effet immédiat et que soit limitée la possibilité pour les contribuables de réduire par anticipation les effets recherchés de cette mesure. Cette mesure ne peut toutefois pas conduire à ce qu'une différence de traitement soit instaurée, sans justification objective et raisonnable, entre diverses catégories de contribuables.

B.5.1. En matière de précompte mobilier, la dette d'impôt naît définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des sommes sur lesquelles le précompte mobilier est dû et sur la base de la loi fiscale applicable à ce moment.

B.5.2. En raison de sa rétroactivité, l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 peut conduire à ce que le précompte mobilier libératoire soit dû sur des actes juridiques qui, dans le respect de toutes les prescriptions légales, ont été définitivement accomplis avant la publication de la disposition en cause et donc à un moment auquel le contribuable n'était pas redevable du précompte mobilier sur ces actes et ne pouvait ni ne devait tenir compte de la possibilité d'une requalification.

Ainsi qu'il ressort de l'affaire dont est saisi le juge *a quo*, la disposition en cause peut même avoir pour effet que le précompte mobilier libératoire eût dû être payé avant même la publication de la loi qui pouvait rendre cette imposition payable et que des intérêts de retard sont par conséquent dus.

B.5.3. La disposition en cause porte ainsi atteinte à la confiance légitime du contribuable, qui pouvait escompter qu'aucun précompte mobilier ne serait dû s'il se conformait à la législation en vigueur et qui a adapté son comportement à celle-ci.

B.6.1. C'est en vain que l'on chercherait une justification à la portée rétroactive de la disposition en cause dans la possibilité prévue par la loi de conclure un accord avec l'administration fiscale.

B.6.2. Pour les actes accomplis entre le 31 mars 1993 et le jour fixé par l'arrêté visé à l'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993, le contribuable n'a pu demander un accord préalable concernant la question de savoir si la qualification juridique qu'il avait donnée à une opération envisagée répondait à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. Dès lors, durant cette période, la sécurité juridique que le législateur lui-même avait considérée comme un corollaire nécessaire de la disposition « anti-abus de droit » contenue dans l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne pouvait être garantie.

B.6.3. La possibilité, que le pouvoir exécutif devait prévoir en vertu de la loi, de demander un accord *a posteriori* pour les actes accomplis entre le 31 mars 1993 et le jour de l'entrée en vigueur de l'arrêté visé à l'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 ne saurait faire disparaître cette objection.

B.6.4. L'accord préalable vise à procurer au contribuable une sécurité quant à la manière dont la loi sera appliquée en ce qui concerne une situation ou une opération qui n'a pas encore d'effet sur le plan fiscal. L'accord n'oblige pas le demandeur à réaliser l'opération envisagée mais lui permet précisément d'y renoncer, le cas échéant, s'il apparaît qu'elle est fiscalement défavorable.

B.6.5. Lorsque le contribuable ne peut obtenir qu'un accord *a posteriori* pour des actes juridiques accomplis avant l'application de la loi, il n'a pas cette liberté de choix puisque ces actes sont déjà définitivement réalisés. Le contribuable ne peut pas non plus annuler une opération déjà réalisée, en vue d'éviter les effets fiscaux négatifs de la requalification. L'objectif de base du système des accords préalables est dès lors méconnu et il est porté atteinte au droit des contribuables de choisir, dans le respect de toutes les prescriptions légales, la voie la moins imposée.

B.7.1. Il découle de ce qui précède que les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés en ce que la rétroactivité que l'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 confère à l'article 16 de la même loi a non seulement pour effet de pouvoir soumettre des contribuables au précompte mobilier libérateur pour des opérations effectuées avant la publication de la loi litigieuse, mais aussi de permettre la requalification d'actes juridiques qui sont nés avant la date à fixer par le Roi, à partir de laquelle un accord préalable pouvait être demandé.

B.7.2. Le contribuable pouvait certes savoir, dès la publication de la disposition en cause, qu'un acte juridique accompli par lui pouvait être requalifié sur la base de l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, mais la sécurité juridique nécessaire ne lui a été

garantie qu'à partir du moment où il a pu demander à l'administration fiscale un accord préalable concernant les conséquences fiscales de cet acte.

B.7.3. Pour les motifs exposés plus haut, la disposition en cause instaure également une discrimination entre les contribuables qui ont effectué une opération entre le 31 mars 1993 et la date fixée par l'arrêté visé à l'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 et les contribuables qui ont effectué une opération après cette date, étant donné que la première catégorie est privée de la sécurité juridique qu'entend apporter la procédure de l'accord préalable, procédure que le législateur lui-même a considérée comme un corollaire nécessaire de la possibilité de requalification.

B.8. Les questions préjudicielles appellent une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 23, § 4, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il a pour conséquence que l'article 16 de la même loi s'applique aux actes conclus avant la date à laquelle l'application de l'article 345 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui y est liée, est entrée en vigueur.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 17 mai 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts