

Numéro du rôle : 4878
Arrêt n° 156/2010 du 22 décembre 2010

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 289*bis*, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Bruges.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite M. Melchior, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 15 février 2010 en cause de la SA « De Zeven Linden » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 février 2010, le Tribunal de première instance de Bruges a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 289bis, § 2, du CIR 1992, inséré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses (*M.B.* du 23 décembre 1995) et modifié par l'article 28 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses (*M.B.* du 12 juin 1999), viole-t-il le principe d'égalité formulé aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME mais dont les parts ou actions représentant le capital social sont détenues pour au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés (qui ne sont pas des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération) sont exclues de l'application du crédit d'impôt de l'article 289bis, § 2, du CIR 1992, alors que les sociétés qui répondent également aux caractéristiques d'une PME, mais dont moins de la moitié des parts ou actions sont aux mains d'une ou de plusieurs autres sociétés, peuvent, elles, bénéficier du crédit d'impôt de l'article 289bis, § 2, du CIR 1992 ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « De Zeven Linden », dont le siège est établi à 8200 Bruges, Graaf Pierre de Brieylaan 17;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 24 novembre 2010 :

- ont comparu :

. Me B. Westen *loco* Me A. Verbist, avocats au barreau de Gand, pour la SA « De Zeven Linden »;

. Me J. Van der Perre, avocat au barreau de Bruges, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et J. Spreutels 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 précitée relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La demande devant le Tribunal de première instance de Bruges concerne une cotisation à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2006 qui a été établie au nom de la SA « De Zeven Linden », partie demanderesse dans l'affaire ayant donné lieu à la question préjudicielle.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* avait introduit en temps utile une déclaration pour cet exercice d'imposition et la cotisation a été établie conformément à la déclaration.

A la suite de l'arrêt n° 162/2006 de la Cour constitutionnelle du 8 novembre 2006, la partie demanderesse a introduit une réclamation parce qu'elle estimait que, conformément à l'arrêt précité, elle pouvait bénéficier dorénavant du crédit d'impôt. Toutefois, la réclamation précitée a été rejetée. C'est contre cette décision de refus qu'a été introduite la demande.

Conformément à l'article 289bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), un crédit d'impôt est imputé sur l'impôt des sociétés calculé sur la base de l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992. Toutefois, l'impôt de la partie demanderesse devant le juge *a quo* n'a pas été calculé conformément à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992 mais conformément à l'article 215, alinéa 1er, du CIR 1992 au motif que la partie demanderesse ne remplissait pas la condition supplémentaire de l'article 215, alinéa 3, 2°, du CIR 1992.

Cependant, le juge *a quo* observe que les questions auxquelles la Cour constitutionnelle a répondu dans l'arrêt n° 162/2006 concernaient le montant maximal des bénéfices imposables comme condition pour bénéficier du taux réduit de l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992, auquel il est renvoyé dans l'article 289bis, § 2, du CIR 1992. L'article 215, alinéa 3, du CIR 1992 prescrit toutefois des critères supplémentaires pour pouvoir bénéficier du taux réduit de l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992. Le juge *a quo* considère que la pertinence du critère supplémentaire de l'article 215, alinéa 3, 2°, du CIR 1992 doit être examinée par la Cour constitutionnelle et il pose dès lors la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* observe tout d'abord que pour déterminer quelles sont les sociétés qui entrent en ligne de compte pour l'application de l'article 289bis, § 2, du CIR 1992, le législateur renvoie aux conditions du taux progressif réduit de l'impôt des sociétés (article 215, alinéa 2, du CIR 1992). Pour pouvoir bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés, il est requis que les revenus imposables ne s'élèvent pas à plus de 322 500 euros et que la société ne tombe pas sous le coup des exclusions de l'article 215, alinéa 3, du CIR 1992.

Conformément à l'article 215, alinéa 3, 2°, du CIR 1992, le taux d'impôt réduit ne s'applique pas aux sociétés, autres que des 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.

A.1.2. Compte tenu de l'arrêt n° 162/2006 de la Cour constitutionnelle, il y a lieu de constater que le renvoi à l'article 215, alinéa 2, n'est pas un critère pertinent pour déterminer si une société réunit les caractéristiques d'une PME. Toutefois, la Cour a également déclaré dans l'arrêt précité qu'il existe certaines PME qui, même si elles ont réalisé des bénéfices imposables d'un montant inférieur à celui du montant maximal, ne peuvent pas bénéficier du taux réduit au motif qu'elles ne remplissent pas les autres conditions de l'article 215 du CIR 1992.

Le critère « bénéficiant ou non du taux réduit à l'impôt des sociétés » (article 215, alinéa 2, du CIR 1992) ne constitue pas, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, un critère pertinent pour accorder ou non un crédit d'impôt, indépendamment du fait que le taux réduit est refusé parce que les bénéfices excèdent un montant déterminé ou parce que les autres conditions de l'article 215 du CIR 1992 ne sont pas remplies. En effet,

l'objectif du législateur était de favoriser l'accroissement des fonds propres des PME et d'encourager l'autofinancement de celles-ci. La limitation de l'octroi du crédit d'impôt aux sociétés qui bénéficient du taux réduit à l'impôt des sociétés n'a toutefois été justifiée que par de simples préoccupations budgétaires.

La détention d'actions ou de parts d'une société n'est pas un critère pertinent pour déterminer s'il s'agit d'une société ayant le caractère d'une PME. L'application du critère de distinction utilisé dans la loi conduit à ce que certaines sociétés-PME ne puissent pas bénéficier du crédit d'impôt même si, d'un point de vue économique et en application des critères de l'article 215 du Code des sociétés, il s'agit bien de PME.

A.1.3. La partie demanderesse devant le juge *a quo* fait valoir comme dernier élément que le Conseil des ministres a lui aussi indiqué dans son mémoire que le critère de distinction appliqué n'est pas pertinent par rapport à l'objectif de favoriser les PME et que, dans cette mesure, l'article 289bis, § 2, du CIR 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.2.1. Selon le Conseil des ministres, la première question appelant une réponse est celle de savoir si le motif d'exclusion relatif à la détention d'actions ou de parts par une ou plusieurs sociétés est pertinent par rapport à l'objectif du législateur d'empêcher l'usage abusif de la forme sociétaire qui serait purement dicté par des raisons fiscales.

En deuxième lieu, on peut se poser la question de savoir si le motif d'exclusion est aussi pertinent par rapport à l'objectif de l'article 289bis, § 2, du CIR 1992. Le Conseil des ministres soutient que le champ d'application du crédit d'impôt devait être limité pour des raisons budgétaires. Les dispositions d'exclusion prévues à l'article 215, alinéa 3, 1° à 6°, du CIR 1992 ont été instaurées pour faire en sorte que ce soient surtout les petites et moyennes entreprises qui bénéficient du taux réduit.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, il est permis au législateur de décourager la constitution de sociétés pour des motifs principalement fiscaux. Mais la question se pose vraiment de savoir si ce critère peut également être considéré comme pertinent pour permettre ou non l'octroi du crédit d'impôt conformément à l'article 289bis, § 2, du CIR 1992.

Afin d'assurer l'égalité de traitement pour tous les contribuables, l'administration fiscale a décidé de faire paraître une instruction selon laquelle, dans le cadre des litiges pendants, le crédit d'impôt serait accordé aux sociétés qui remplissent les critères de petites sociétés, telles qu'elles sont visées à l'article 215 du Code des sociétés.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle concerne l'article 289bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), inséré par l'article 15 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses et modifié par l'article 28 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses. L'article 289bis, § 2, tel qu'il était d'application au litige devant le juge *a quo*, dispose :

« Il est imputé sur l'impôt des sociétés calculé conformément à l'article 215, alinéa 2, un crédit d'impôt de 7,5 %, avec un maximum de 19.850 EUR, de la différence positive entre :

- le capital libéré en numéraire à la fin de la période imposable;
- et le montant le plus élevé du capital libéré en numéraire à la fin d'une période imposable quelconque qui a été retenu antérieurement pour déterminer l'octroi du crédit d'impôt, ou à défaut le montant le plus élevé atteint par celui-ci à la fin de l'une des trois périodes imposables antérieures.

En cas de cession par les actionnaires, les administrateurs, les gérants ou les associés de la société cessionnaire, soit de biens affectés auparavant à l'exercice de leur activité professionnelle, soit d'actions ou parts faisant partie de leur patrimoine, soit de biens ayant appartenu à une société dont ils sont ou étaient actionnaires, administrateurs, gérants ou associés, seul le montant du capital libéré en numéraire qui excède le prix de la cession, est pris en considération pour l'application de l'alinéa 1er.

Ce qui précède s'applique également à la cession faite par une personne physique ou morale agissant en son nom propre mais pour le compte d'une personne visée ci-avant ».

B.1.2. L'article 289*bis*, § 2, du CIR 1992 a été abrogé par l'article 15 de la loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque. Cette abrogation, qui n'est entrée en vigueur qu'à partir de l'exercice d'imposition 2007, est sans intérêt pour la présente affaire.

B.2. En adoptant l'article 289*bis*, § 2, du C.I.R. 1992, le législateur a instauré un système de crédit d'impôt destiné « à favoriser l'autofinancement des petites et moyennes entreprises » (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/1, p. 2) et à apporter ainsi une réponse à « une recommandation de la Commission européenne qui invite les Etats membres à encourager l'accroissement des fonds propres des P.M.E. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1995-1996, n° 1-187/4, p. 8).

Selon les travaux préparatoires :

« La mise en réserve des bénéfices tombe déjà sous l'avantage des taux réduits progressifs de l'impôt des sociétés. Il restait à encourager les apports nouveaux de capitaux. C'est l'objet de la présente mesure » (*Doc. parl.*, Sénat, 1995-1996, n° 1-187/4, p. 8).

« Tout le monde s'accorde aujourd'hui à reconnaître le rôle déterminant que peuvent jouer les petites et moyennes entreprises dans le cadre de la relance de l'activité économique et de l'emploi.

C'est la raison pour laquelle le gouvernement estime qu'il s'indique de favoriser l'autofinancement de ces entreprises et ce tant dans le chef des entreprises individuelles (entreprises commerciales, industrielles ou agricoles, professions libérales, ...) que dans le chef de certaines sociétés (sociétés bénéficiant de l'application des taux réduits à l'impôt de sociétés) » (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/1, p. 2).

B.3.1. Le crédit d'impôt instauré par la disposition en cause peut seulement être alloué aux sociétés dont l'impôt des sociétés est calculé conformément à l'article 215, alinéa 2, du CIR 1992, c'est-à-dire conformément au taux réduit en matière d'impôt des sociétés.

L'article 215 du CIR 1992, tel qu'il est appliqué au litige pendant devant le juge *a quo*, dispose :

« Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 33 p.c.

Lorsque le revenu imposable n'excède pas 322.500 EUR, l'impôt est toutefois fixé comme suit :

1° sur la tranche de 0 à 25.000 EUR : 24,25 p.c.;

2° sur la tranche de 25.000 EUR à 89.500 EUR : 31 p.c.;

3° sur la tranche de 89.500 EUR à 322.500 EUR : 34,5 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 actions ou parts 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 actions ou parts 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 actions ou parts. Pour déterminer si la limite de 50 p.c. est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts 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 de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 30.000 EUR;

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;

[...] ».

Seules les sociétés dont le bénéfice annuel imposable n'excède pas 322 500 euros et qui ne sont pas explicitement exclues sur la base de l'article 215, alinéa 3, du CIR 1992 peuvent prétendre au taux réduit de l'impôt des sociétés et dès lors bénéficier de la mesure du crédit d'impôt.

B.3.2. La question préjudicielle porte sur le critère d'application tel qu'il est prévu par l'article 215, alinéa 3, 2°, du CIR 1992, parce que celui-ci ne permettrait pas de distinguer adéquatement les PME des autres sociétés. C'est ainsi que les sociétés qui répondent aux caractéristiques d'une PME ne bénéficieront pas dans tous les cas du crédit d'impôt, mais seulement lorsqu'il s'agit de sociétés, autres que des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont moins de la moitié des actions ou parts représentatives du capital social sont détenues par une ou plusieurs autres sociétés.

B.4.1. Les travaux préparatoires précisent à propos de l'objectif décrit en B.2 :

« [le législateur,] à partir de l'exercice d'imposition 1997, [a] accordé aux sociétés qui bénéficient des taux réduits visés à l'article 215, alinéa 2, CIR 92, un avantage fiscal nouveau lié à l'accroissement des fonds propres, sous la forme d'un crédit d'impôt de 7,5 %, avec un maximum de 800.000 francs. Par accroissement des fonds propres, on entend l'augmentation du capital social libéré en numéraire à la fin de la période imposable par rapport au montant le plus élevé atteint par le capital libéré en numéraire à la fin d'une des 3 périodes imposables précédentes » (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/1, pp. 2 et 3).

Ce crédit d'impôt est imputé sur l'impôt des sociétés. Un excédent éventuel n'est pas restitué mais peut être reporté sur l'impôt des sociétés afférent aux trois exercices d'imposition suivants (article 292*bis* du CIR 1992, tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*).

B.4.2. La limitation du crédit d'impôt aux sociétés qui bénéficient du tarif réduit de l'impôt des sociétés a été justifiée par des préoccupations budgétaires :

« Le ministre indique qu'au départ, la disposition envisagée présentait un caractère nettement plus incitatif en vue du renforcement des fonds propres, y compris pour les entreprises moyennes. Son impact budgétaire devait être compensé par la suppression des taux réduits à l'impôt des sociétés.

A partir du moment où il a été opté pour le maintien de ces taux réduits, il a été décidé, pour des raisons budgétaires évidentes, de restreindre le champ d'application de la mesure et d'en compenser l'impact financier [...] » (*Doc. parl.*, Chambre, 1995-1996, n° 208/8, p. 27).

B.5. S'il est justifié que le législateur prévoit un régime dérogatoire pour les PME, en fonction des objectifs qu'il poursuit, la Cour doit néanmoins examiner si le critère qu'il a retenu à cette fin crée une différence de traitement injustifiée. Pour être compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, le critère sur lequel repose la différence de traitement en cause doit être pertinent par rapport à l'objet de la mesure considérée et au but qu'elle poursuit.

B.6.1. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir le constat qu'il s'agit ou non d'une société, autre qu'une société coopérative agréée par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts sont détenues pour au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés.

B.6.2. Ce critère est pertinent au regard de l'objectif de la mesure décrit en B.2. Le législateur a en effet pu considérer que les sociétés dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par d'autres sociétés et qui ne sont pas agréées par le Conseil national de la coopération sont des sociétés filiales ou sœurs d'autres sociétés industrielles ou financières et ne font pas partie des PME dont il souhaite

favoriser l'autofinancement, dans les limites des ressources budgétaires évoquées en B.4.2 et compte tenu de la constatation que les possibilités d'autofinancement sont en général beaucoup plus limitées dans le chef des PME que dans celui des autres sociétés (*Doc. parl.*, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 41). En effet, l'agrément par le Conseil national de la coopération (en supposant que les statuts et le fonctionnement des sociétés soient « conformes aux principes coopératifs » visés à l'article 5 de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération) et la non-détention de la majorité de leur capital par d'autres sociétés sont de nature à écarter des sociétés qui ne pourraient pas être considérées comme des PME. Ces deux conditions sont de nature à établir que les sociétés qui y satisfont relèvent de la catégorie des PME que le législateur entendait favoriser.

B.6.3. Compte tenu de l'objectif du législateur et du fait qu'il peut prendre des mesures destinées à contrer l'évasion fiscale, qui pourrait consister en l'usage de la forme sociétaire pour des motifs purement fiscaux, il n'est pas disproportionné d'exclure du bénéfice du crédit d'impôt les sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés. Le législateur souhaitait ainsi éviter que certaines sociétés ne se scindent dans le but exclusif de pouvoir bénéficier du crédit d'impôt.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 289*bis*, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que le crédit d'impôt n'est pas accordé aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 22 décembre 2010.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt