



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 40/2022
du 17 mars 2022
Numéro du rôle : 7436**

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 541 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège, division de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges J.-P. Moerman, Y. Kherbache, T. Detienne et D. Pieters, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, de la juge émérite R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 7 septembre 2020, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 24 septembre 2020, le Tribunal de première instance de Liège, division de Liège, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 541 C.I.R. 92 viole-t-il les articles 10, 11 et 23 de la Constitution interprété en ce sens qu'un contribuable qui lors de l'approbation de ses bilans au 31/12/2012 et 31/12/2013 n'a pas distribué tout ou partie du bénéfice comptable de ces années mais a précisé distribuer du bénéfice antérieur à 2012 pouvait constituer une réserve spéciale à hauteur du bénéfice comptable après impôt des exercices de référence alors qu'un contribuable qui a distribué le bénéfice comptable de ses bilans au 31/12/2012 et au 31/12/2013 pouvait constituer une réserve spéciale de liquidation à hauteur du bénéfice comptable après impôt des exercices de référence mais sous déduction du bénéfice distribué au cours des deux exercices de référence ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Quincaillerie Conradt », assistée et représentée par Me M. Levaux, avocat au barreau de Liège-Huy;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège-Huy.

Par ordonnance du 2 février 2022, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Detienne et D. Pieters, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 16 février 2022 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 16 février 2022.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le Tribunal de première instance de Liège, division de Liège, est saisi d'une requête, déposée par la SA « Quincaillerie Conradt », en contestation des cotisations à l'impôt des sociétés enrôlées à sa charge pour les exercices d'imposition 2016 et 2017. La contestation porte sur le montant affecté à la réserve de liquidation spéciale. Le Tribunal constate qu'il ressort de l'article 541, §§ 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) que le montant des réserves de liquidation qui se rattachent aux exercices 2013 et 2014 est doublement limité, en ce que, d'une part, il ne peut dépasser le montant du bénéfice comptable après impôt de la période imposable qui se rattache, respectivement, aux exercices 2013 et 2014 et, d'autre part, il ne peut dépasser le montant de ce bénéfice comptable qui est toujours comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale a été effectué, à savoir, en l'espèce, les exercices 2016 et 2017.

Les parties ne contestent pas que le bénéfice comptable après impôt de la SA « Quincaillerie Conradt », tant de l'exercice d'imposition 2013 que de l'exercice d'imposition 2014, a fait l'objet d'une distribution de dividendes avant l'année au cours de laquelle la cotisation spéciale prévue à l'article 541 du CIR 1992 a été payée. Il résulte de ces paiements que seule une partie du bénéfice a été affectée en réserve et y était toujours comptabilisée au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale a été effectué. Le Tribunal juge que, pour l'application de l'article 541 du CIR 1992, le montant des dividendes payés avant le début de l'exercice comptable à prendre en considération ne peut pas figurer dans les réserves au début de ces exercices comptables, même si un montant équivalent au montant total de ce bénéfice a figuré en réserve pour ces exercices.

À la demande de la partie demanderesse, le Tribunal pose à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La SA « Quincaillerie Conradt », partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, fait valoir que, si l'article 541 du CIR 1992 est interprété en ce sens qu'il exclut le montant du dividende distribué à la clôture de l'exercice de référence du montant pouvant être affecté à la réserve de liquidation spéciale lorsque ce dividende a été prélevé sur le bénéfice comptable de l'exercice de référence et n'a jamais été comptabilisé en réserve, le

contribuable qui a distribué des dividendes au cours de ces exercices de référence est traité différemment selon qu'il a précisé ou non que ces dividendes devaient être imputés sur le bénéfice antérieur à 2012. Elle considère que, si le contribuable a précisé, lors de l'approbation des comptes, que le dividende distribué devait être imputé sur son bénéfice antérieur à 2012, il peut affecter le montant total du bénéfice comptable après impôt de l'exercice de référence à la réserve de liquidation parce que, dans ce cas, son bénéfice comptable après impôt n'a pas été distribué et a pu être comptabilisé en réserves. Si, en revanche, le contribuable n'a rien précisé lors de l'approbation de ses comptes lors des exercices comptables 2012 et 2013, il ne peut pas être tenu compte du montant distribué pour fixer le montant pouvant être affecté à la réserve de liquidation spéciale, puisque le montant distribué n'a jamais été comptabilisé en réserve.

A.1.2. Cette partie estime que ces deux catégories de contribuables sont comparables et que la différence de traitement ne repose sur aucun critère objectif. Elle ajoute qu'au moment de l'approbation des comptes se rattachant aux exercices d'imposition 2013 et 2014, les contribuables ignoraient qu'un article 541 serait inséré dans le CIR 1992, de sorte qu'il ne saurait leur être reproché d'avoir fait à l'époque le choix de distribuer un dividende à la clôture de l'exercice de référence sans préciser sur quel bénéfice le montant distribué devait être imputé.

A.2.1. Le Conseil des ministres considère que c'est à juste titre que la juridiction *a quo* a estimé que c'est le bénéfice comptable après impôt de l'exercice comptable qui se rattache aux exercices d'imposition 2013 et 2014 et non un montant équivalent qui doit être comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation est effectué.

A.2.2. À titre principal, le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle repose sur le postulat erroné qu'une assemblée générale ordinaire délibérant sur la répartition de son bénéfice comptable après impôt des exercices comptables qui se rattachent aux exercices d'imposition 2013 et 2014 pouvait choisir l'origine des dividendes qu'elle entendait distribuer à ses actionnaires, et qu'elle pouvait donc préciser qu'elle distribuait un bénéfice antérieur à 2012. Il expose qu'il n'est pas prévu, au niveau des comptes d'affectation du résultat, une imputation optionnelle, au choix de la société, soit sur le bénéfice de l'exercice, soit sur les réserves disponibles. En effet, si le bénéfice à affecter pour l'exercice concerné est suffisant pour couvrir le montant du dividende décrété par l'assemblée générale ordinaire qui approuve les comptes annuels, aucun prélèvement sur la réserve disponible n'intervient d'une quelconque manière.

Il en déduit que la situation à laquelle la société anonyme demanderesse devant la juridiction *a quo* compare sa propre situation ne pourrait pas exister. En effet, si le bénéfice comptable après impôt de l'exercice à affecter était suffisant pour opérer la distribution de dividendes décidée, aucune société ne pourrait avoir distribué un dividende par prélèvement sur les réserves disponibles existantes au début des exercices comptables qui se rattachent aux exercices d'imposition 2013 et 2014 et, parallèlement, avoir mis en réserves disponibles l'intégralité du bénéfice comptable après impôt pour ces exercices comptables, afin de reconstituer ce poste au cours d'une seule et même affectation du résultat. Il conclut que, dès lors que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* compare sa propre situation à une situation qui ne peut pas exister, la question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

A.3.1. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres fait valoir qu'en tout état de cause, il y a lieu de constater que l'article 541 du CIR 1992 ne fait pas naître une discrimination. Il expose que cette disposition vise à assurer une transition entre le régime de la « liquidation interne », visé à l'article 537 du CIR 1992, et celui de la « réserve de liquidation », visé à l'article 184^{quater} du CIR 1992, en prévoyant une « réserve de liquidation spéciale ». Il précise que l'article 541 du CIR 1992 doit donc être lu en combinaison avec ces deux autres dispositions, dont l'objectif était de renforcer les fonds propres des sociétés, en particulier des petites et moyennes entreprises, dans le contexte d'une augmentation du taux du précompte mobilier sur les bonis de liquidation.

A.3.2. Le Conseil des ministres expose que la part des bénéfices comptables après impôt qui a été distribuée au titre de dividendes réduit d'autant le montant pouvant alimenter la réserve de liquidation spéciale. Par corollaire, si l'on admet, avec la juridiction *a quo*, que la société peut choisir, lors de l'approbation de ses comptes annuels par l'assemblée générale ordinaire, d'où proviennent les dividendes distribués et donc que les réserves constituées antérieurement à la période de référence peuvent, le cas échéant, être distribuées comme dividendes, ces dividendes ne réduisent pas le montant pouvant être porté en réserve de liquidation spéciale. Selon le Conseil des ministres, cette différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir la mesure dans laquelle le bénéfice comptable

après impôt pour les exercices de référence a ou non été mis et maintenu en réserve par la société et a dès lors pu ou non servir à constituer une réserve de liquidation dans un ou plusieurs comptes distincts dans le passif. Le Conseil des ministres estime que cette différence de traitement trouve une justification évidente au regard du but de l'article 541 du CIR 1992, qui consiste à harmoniser le régime de la liquidation interne avec celui de la réserve de liquidation, ou encore au regard du fait que l'article 541 du CIR 1992 est une mesure transitoire permettant de combler les périodes laissées vacantes aux articles 537 et 184^{quater} du CIR 1992.

A.3.3. Le Conseil des ministres fait valoir que la disposition en cause ne produit pas des effets disproportionnés, dès lors qu'aux termes de l'article 537 du CIR 1992, les réserves antérieures ont pu bénéficier d'un régime de faveur similaire par le biais de la liquidation interne, de sorte qu'il ne saurait être reproché au législateur de ne pas avoir accordé une nouvelle mesure de faveur concernant ces réserves. Il estime que le fait de pouvoir utiliser ces réserves pour combler le manque de bénéfice comptable après impôt des exercices de référence dû à une distribution de ce bénéfice sous la forme de dividendes aurait donc créé une nouvelle mesure de faveur injustifiable. Il ajoute que toute société qui réalise un bénéfice comptable après impôt au cours d'un exercice comptable a la possibilité de maintenir celui-ci dans la société, et donc d'augmenter ses capitaux propres, ou de distribuer une partie de ce bénéfice à ses actionnaires. Il s'agit d'un choix de la société, qui doit en assumer les conséquences fiscales.

A.4.1. La SA « Quincaillerie Conradt » fait valoir qu'aucun article du Code des sociétés tel qu'il était applicable à l'époque visée dans la question préjudicielle n'interdisait de distribuer un dividende en précisant que cette distribution était effectuée à partir de réserves taxées et non sur la base du résultat comptable de l'exercice venant d'être approuvé. Elle souligne que l'article 184^{quater}, alinéa 5, du CIR 1992 permet d'ailleurs de distribuer uniquement une réserve de liquidation et non des réserves ordinaires, afin de profiter d'un taux d'imposition plus avantageux. Elle en conclut qu'une société pourrait très bien se trouver dans le cas décrit dans la question préjudicielle et que cette dernière appelle donc une réponse.

A.4.2. La SA « Quincaillerie Conradt » estime que le Conseil des ministres ne démontre pas que la différence de traitement en cause serait justifiée au regard du but poursuivi par l'article 541 du CIR 1992. Elle considère que le législateur a effectivement accordé une nouvelle faveur aux sociétés qui auraient précisé distribuer des réserves antérieures et non leur bénéfice comptable au cours des exercices d'imposition 2013 et 2014, puisque ces sociétés auraient pu bénéficier également du mécanisme temporaire de liquidation interne prévu à l'article 537 du CIR 1992 pour les réserves antérieures.

A.5.1. Quant au fait que les contribuables ignoraient, au moment de l'approbation des comptes se rattachant aux exercices d'imposition 2013 et 2014, qu'un régime de faveur serait introduit par la loi-programme du 10 août 2015, le Conseil des ministres souligne qu'il en va de même pour tous les contribuables concernés par la disposition en cause, de sorte qu'il n'est pas envisageable qu'une petite société ayant réalisé un bénéfice comptable supérieur au dividende ordinaire qu'elle distribue habituellement précise, lors de l'approbation de ses comptes par l'assemblée générale ordinaire, que ce dividende est imputé sur ses réserves antérieures, tandis que le bénéfice est, dans la même mesure, mis en réserve. Il ajoute que la société demanderesse devant la juridiction *a quo* pouvait, comme toutes les autres sociétés se trouvant dans la même situation, décider, par une assemblée générale spéciale, de distribuer un dividende intercalaire et de ne pas toucher, le cas échéant, aux bénéfices comptables après impôt des exercices comptables qui se rattachent aux exercices d'imposition 2013 et 2014.

A.5.2. Le Conseil des ministres attire encore l'attention sur l'article 21, 11°, du CIR 1992, et explique que, par la disposition en cause, le législateur a prévu la possibilité pour les petites sociétés de n'être soumises, en cas de liquidation ultérieure, en ce qui concerne leurs bénéfices comptables après impôt des exercices comptables qui se rattachent aux exercices d'imposition 2013 et 2014, qu'à un impôt de 10 %, sous la forme du paiement immédiat d'une cotisation distincte en lieu et place d'un impôt de 25 % sous la forme de la retenue d'un précompte mobilier au moment de la liquidation. Le Conseil des ministres ne voit pas comment il pourrait être reproché au législateur de ne pas avoir étendu ce régime à la partie des bénéfices comptables après impôt des exercices comptables qui se rattachent aux exercices d'imposition 2013 et 2014 que ces petites sociétés avaient déjà décidé de distribuer avant l'adoption de la disposition en cause, dans le cadre de leur politique de rémunération de leurs actionnaires et en dehors de toute liquidation, moyennant une retenue du précompte mobilier ordinaire de 25 %.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 541 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), qui dispose :

« § 1er. Une société peut également constituer une réserve de liquidation dans un ou plusieurs comptes distincts dans le passif à concurrence d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après impôt de l'exercice comptable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2013, pour autant que les conditions suivantes soient respectées :

1° la société est considérée comme petite société sur la base de l'article 15 du Code des sociétés pour l'exercice comptable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2013;

2° la société paie au plus tard le 30 novembre 2015 une cotisation spéciale de 10 p.c., qui est assimilée à la cotisation distincte visée à l'article 219^{quater} pour l'application du présent Code, dont la base ainsi que les modalités d'application et de paiement sont déterminées aux §§ 3 et 4;

3° la réserve de liquidation est comptabilisée à un ou plusieurs comptes distincts du passif au plus tard à la date de clôture de l'exercice comptable au cours duquel la cotisation spéciale visée au 2° est payée;

4° le montant de la réserve de liquidation visée au présent paragraphe ne dépasse pas le montant du bénéfice comptable après impôt de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2013;

5° le montant de la réserve de liquidation visée au présent paragraphe est limité au montant visé au 4° qui est toujours comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale visée au 2° a été effectué;

6° les opérations de constitution de la réserve de liquidation visée au présent paragraphe sont effectuées dans le respect des obligations légales et des obligations statutaires éventuelles;

7° la société dépose au service compétent de l'administration en charge de la perception et du recouvrement, au plus tard à la date du paiement de la cotisation spéciale visée au 2°, une déclaration spéciale faisant connaître sa dénomination et son numéro fiscal d'identification ainsi que la base imposable, le taux, le montant de la cotisation spéciale susvisée et confirmant le fait que la société réunissait toutes les conditions visées à l'article 15 du Code des sociétés pour l'exercice comptable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2013;

8° la société joint une copie de la déclaration spéciale visée au 7° à la déclaration à l'impôt des sociétés relative à l'exercice d'imposition qui se rapporte à la période imposable au cours de laquelle le paiement de la cotisation spéciale a été effectué;

9° les comptes annuels relatifs aux exercices comptables se rattachant à l'exercice d'imposition 2013 soit ont été déposés à la date du 31 mars 2015 soit, en ce qui concerne les sociétés visées à l'article 97 du Code des sociétés, ont été approuvés par l'assemblée générale conformément à l'article 92 du même Code et introduits avec la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition concerné.

§ 2. Une société peut également constituer une réserve de liquidation dans un ou plusieurs comptes distincts du passif à concurrence d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après impôt de l'exercice comptable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2014, pour autant que les conditions suivantes soient respectées :

1° la société est considérée comme petite société sur la base de l'article 15 du Code des sociétés pour l'exercice comptable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2014;

2° la société paie au plus tard le 30 novembre 2016 une cotisation spéciale de 10 p.c., qui est assimilée à la cotisation distincte visée à l'article 219^{quater} pour l'application du présent Code, dont la base ainsi que les modalités d'application et de paiement sont déterminées aux §§ 3 et 4;

3° la réserve de liquidation est comptabilisée à un ou plusieurs comptes distincts du passif au plus tard à la date de clôture de l'exercice comptable au cours duquel la cotisation spéciale visée au 2° est payée;

4° le montant de la réserve de liquidation visée au présent paragraphe ne dépasse pas le montant du bénéfice comptable après impôt de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2014;

5° le montant de la réserve de liquidation visée au présent paragraphe est limité au montant visé au 4° qui est toujours comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale visée au 2° a été effectué;

6° les opérations de constitution de la réserve de liquidation visée au présent paragraphe sont effectuées dans le respect des obligations légales et des obligations statutaires éventuelles;

7° la société dépose au service compétent de l'administration en charge de la perception et du recouvrement, au plus tard à la date du paiement de la cotisation spéciale visée au 2°, une déclaration spéciale faisant connaître sa dénomination et son numéro fiscal d'identification ainsi que la base imposable, le taux et le montant de la cotisation spéciale susvisée et confirmant le fait que la société réunissait les conditions visées à l'article 15 du Code des sociétés pour l'exercice comptable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2014;

8° la société joint une copie de la déclaration spéciale visée au 7° à la déclaration à l'impôt des sociétés relative à l'exercice d'imposition qui se rapporte à la période imposable au cours de laquelle le paiement de la cotisation spéciale a été effectué;

9° les comptes annuels relatifs à l'exercice comptable se rattachant à l'exercice d'imposition 2014 soit ont été déposés à la date du 31 mars 2015 ou, en ce qui concerne les sociétés qui clôturent leurs comptes annuels à partir du 1er septembre 2014 jusqu'au

30 décembre 2014 inclus, au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice comptable, soit, en ce qui concerne les sociétés visées à l'article 97 du Code des sociétés, ont été approuvés par l'assemblée générale conformément à l'article 92 du même Code et introduits avec la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition concerné.

[...] ».

B.1.2. Cette disposition a été introduite dans le CIR 1992 par l'article 82 de la loi-programme du 10 août 2015. Par son arrêt n° 20/2017 du 16 février 2017, la Cour a annulé cette disposition en ce qu'elle « ne porte pas sur les comptes annuels relatifs à l'exercice comptable rattaché à l'exercice d'imposition 2012, lorsque les réserves imposées de cet exercice d'imposition, eu égard à la date de l'assemblée générale, n'entraient pas en considération pour le régime de la ' liquidation interne ' ».

Par l'article 18, 3°, de la loi du 25 décembre 2017 « portant des dispositions fiscales diverses IV », le législateur a complété la disposition en cause par un paragraphe 2/1, qui élargit le régime de la « réserve de liquidation spéciale » aux sociétés qui ne tiennent pas leur comptabilité par année civile et dont les réserves taxées de l'exercice d'imposition 2012, compte tenu de la date de l'assemblée générale, n'entraient pas en considération pour la « liquidation interne » visée à l'article 537 du CIR 1992.

Cette annulation partielle et cette modification législative n'ont pas d'incidence sur l'objet de la question préjudicielle.

B.2.1. L'article 541, en cause, du CIR 1992 concerne la taxation des « bonis de liquidation » et prévoit, pour les petites sociétés au sens de l'article 15 de l'ancien Code des sociétés, la possibilité de constituer une « réserve de liquidation spéciale ». Ce faisant, il vise à assurer une transition entre le régime de la « liquidation interne » et le régime de la « réserve de liquidation ».

B.2.2. La loi du 24 décembre 2002 a instauré un impôt sur les revenus et un précompte mobilier de 10 % sur les allocations versées en cas de liquidation totale ou partielle d'une société. De ce fait, il n'était plus possible de distribuer en exonération d'impôt les bénéfices réservés de sociétés. La loi du 28 juin 2013 a augmenté le taux d'imposition à 25 %, à partir du 1er octobre 2014. La loi du 26 décembre 2015 a de nouveau augmenté le taux d'imposition,

pour le porter à 27 % à partir du 1er janvier 2016. La loi-programme du 25 décembre 2016 a ensuite porté le taux d'imposition à 30 %, à partir du 1er janvier 2017.

Le législateur a donc graduellement mis fin au régime fiscal de faveur dont bénéficiaient les « bonis de liquidation », contrairement aux dividendes.

B.2.3. L'augmentation du taux à 25 %, opérée par la loi du 28 juin 2013, était assortie d'une mesure transitoire, dite « liquidation interne ». Un nouvel article 537 du CIR 1992 prévoyait que les sociétés pouvaient distribuer au taux de 10 %, au cours de la dernière période imposable prenant fin avant le 1er octobre 2014, les réserves qui étaient inscrites dans les derniers comptes annuels qui avaient été approuvés au plus tard le 31 mars 2013 par l'assemblée générale. Pour pouvoir bénéficier de ce précompte réduit, il fallait notamment que le montant perçu entre immédiatement et pour une certaine période dans le capital de la société.

B.2.4. La loi-programme du 19 décembre 2014 a instauré la « réserve de liquidation ». Un nouvel article 184^{quater} du CIR 1992 prévoit, pour les petites sociétés au sens de l'article 15 de l'ancien Code des sociétés, une possibilité permanente de faire bénéficier leurs actionnaires ou associés de bonis de liquidation en exonération d'impôt ou de dividendes à un taux de précompte réduit. À cette fin, depuis l'exercice d'imposition 2015, ces petites sociétés peuvent réserver la totalité ou une partie du bénéfice comptable après impôt sur un compte distinct du passif. Cette mise en réserve de liquidation entraîne le paiement immédiat par la société d'une cotisation distincte de 10 %. Lors de la liquidation de la société, cette réserve est distribuée sous forme de bonis de liquidation en exonération d'impôt. En cas de distribution de cette réserve sous forme de dividendes en dehors du cadre d'une liquidation, un précompte mobilier réduit à 5 % ou à 15 % reste dû, selon que la réserve de liquidation a été maintenue plus ou moins de cinq ans dans la société.

B.2.5. Le régime de la « liquidation interne » n'était applicable qu'aux réserves imposées relevant de la dernière période imposable clôturée avant le 1er octobre 2014, telles qu'elles avaient été approuvées par l'assemblée générale de la société au plus tard le 31 mars 2013.

Le régime de la « réserve de liquidation » n'est en revanche applicable que depuis l'exercice d'imposition 2015. Les réserves réalisées au cours des exercices comptables 2012 et 2013 n'entraient donc en considération dans aucun des deux régimes.

B.2.6. C'est pour assurer la transition entre ces deux régimes que le législateur a prévu, par la disposition en cause, une « réserve de liquidation spéciale » :

« Dès lors, pour les sociétés qui, sur la base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés, le gouvernement a décidé d'instaurer en 2015 un 'prélèvement anticipatif' de 10 p.c. sur le bénéfice comptable après impôt réalisé au cours de l'exercice comptable 2012, et en 2016 un prélèvement de 10 p.c. sur le bénéfice comptable après impôt réalisé au cours de l'exercice comptable 2013, dans la mesure où ce bénéfice est repris dans une réserve de liquidation spéciale. Les autres règles en matière de réserve de liquidation instaurées par la loi-programme du 19 décembre 2014 restent *mutatis mutandis* invariablement d'application pour l'application de cette nouvelle mesure.

Il s'agit donc, comme pour les deux mesures visées aux articles 184^{quater} et 537, CIR 92, d'un régime facultatif dont l'application implique, dans le chef des sociétés qui en feront le choix, qu'elles devront reprendre tout ou partie des bénéfices concernés de l'exercice comptable 2012 et de l'exercice comptable 2013 (ou de l'un de ces deux exercices comptables) dans une réserve de liquidation spéciale et que ces sociétés devront s'acquitter respectivement en 2015 et en 2016, d'une cotisation spéciale de 10 p.c. sur ces bénéfices dans la mesure où ils seront repris dans une réserve de liquidation spéciale pour l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation distincte sera versée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 92-93).

B.3.1. La question préjudicielle invite la Cour à examiner la compatibilité de l'article 541 du CIR 1992 avec les articles 10, 11 et 23 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle la partie du bénéfice comptable des années 2012 et 2013 qui a été distribuée sous forme de dividendes au cours de ces exercices ne peut entrer en considération pour la constitution de la réserve de liquidation spéciale.

B.3.2. La juridiction *a quo* n'indique pas en quoi la disposition en cause ne serait pas compatible avec l'article 23 de la Constitution. En ce qu'elle vise cette disposition, la question préjudicielle n'est pas recevable.

B.4. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5.1. La juridiction *a quo* invite la Cour à comparer la situation d'une petite société qui, au cours des exercices comptables 2012 et 2013, a distribué une partie des bénéfices imposés réalisés au cours de l'année correspondante à ses actionnaires sous la forme de dividendes à celle d'une société qui, au cours des mêmes exercices comptables, a distribué à ses actionnaires des dividendes puisés dans des réserves constituées de bénéfices réalisés au cours d'années antérieures à 2012. En vertu de la disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par la juridiction *a quo*, la première société ne peut utiliser que la partie de son bénéfice imposé excédant les dividendes distribués pour constituer la réserve de liquidation spéciale, alors que la seconde pourrait utiliser tout le bénéfice imposé réalisé au cours de l'année considérée pour constituer la réserve de liquidation spéciale.

B.5.2. Bien que la situation à laquelle la société demanderesse devant la juridiction *a quo* entend comparer sa propre situation soit probablement rare, il n'apparaît pas, contrairement à ce que le Conseil des ministres soutient, que la Cour ne pourrait pas examiner la comparaison qui lui est soumise par la juridiction *a quo*.

B.6. La différence de traitement entre les sociétés qui se trouvent dans les situations comparées repose sur un critère objectif, à savoir le fait d'avoir distribué ou non une partie du bénéfice imposable réalisé au cours des exercices comptables 2012 et 2013, sous la forme de dividendes ou non. La Cour doit examiner si ce critère est pertinent et si la mesure ne produit pas des effets disproportionnés pour les sociétés qui, parce qu'elles ont distribué une partie de leur bénéfice à leurs actionnaires ou associés, ne peuvent plus utiliser le bénéfice distribué pour constituer une réserve de liquidation spéciale.

B.7.1. La différence de traitement en cause trouve son origine dans l'article 541, § 1er, 5°, et § 2, 5°, du CIR 1992, en ce que cette disposition impose que le montant affecté à la

constitution de la réserve spéciale de liquidation soit toujours comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale de 10 % est effectué. La juridiction *a quo* en déduit que la disposition en cause doit être interprétée comme ne permettant pas aux sociétés qui souhaitent faire usage de la faculté offerte par l'article 541 du CIR 1992 de comptabiliser la partie de leur bénéfice imposé qu'elles ont distribuée sous la forme de dividendes dans la réserve de liquidation spéciale, même si elles disposent d'un montant provenant de réserves antérieures pouvant compenser le montant du bénéfice distribué.

B.7.2. L'interprétation de la disposition en cause par la juridiction *a quo* est confirmée par une réponse du ministre des Finances à une question parlementaire :

« Les bénéfices de l'exercice comptable liés à l'exercice d'imposition 2013 versés dans le cadre de l'affectation des bénéfices de cette année ne peuvent jamais être pris en considération. Ces bénéfices n'ont en effet jamais été comptabilisés dans les réserves. Ils ont déjà été versés, de sorte qu'ils ne peuvent plus faire l'objet d'un versement lors de la liquidation. Il en va *mutatis mutandis* de même pour les bénéfices de l'exercice associés à l'exercice d'imposition 2014 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, CRIV 54, COM 258, p. 45).

B.8.1. Le mécanisme de la réserve de liquidation, qu'elle soit ordinaire ou spéciale, permet aux petites sociétés qui choisissent de faire usage de cette possibilité, moyennant le paiement d'une cotisation anticipative de 10 %, de distribuer, lors de la liquidation ultérieure, les bénéfices imposés mis en réserve sous la forme de bonis de liquidation en exonération d'impôt ou, en dehors de l'hypothèse de la liquidation, sous la forme de dividendes imposés de façon avantageuse, à condition que ces bénéfices soient demeurés en réserve durant un certain temps. Ce système a donc pour effet de créer un avantage fiscal sur la distribution de bénéfices demeurés dans la société durant une période déterminée.

B.8.2. Au regard de cet objet, il est pertinent de limiter le montant qui peut être consacré à la réserve de liquidation spéciale créée par la disposition en cause aux bénéfices mis en réserve au cours des exercices comptables 2012 et 2013 et maintenus en réserve jusqu'au début de l'exercice comptable au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale est effectué et d'en

exclure en conséquence la partie des bénéfices qui a été distribuée sous la forme de dividendes. En effet, la partie des bénéfices qui a été immédiatement distribuée sous la forme de dividendes ne pourra plus l'être ultérieurement, que ce soit sous la forme de dividendes ou sous la forme de bonis de liquidation.

B.9. La disposition en cause ne produit pas des effets disproportionnés pour les sociétés qui ont distribué une partie de leurs bénéfices au cours des exercices comptables 2012 et 2013 et qui ne peuvent utiliser ni le montant distribué ni un montant équivalent puisé dans leurs réserves pour constituer une réserve de liquidation spéciale. En effet, ces sociétés ont pu, avant l'instauration du régime de la « réserve de liquidation spéciale » bénéficier du régime de la « liquidation interne », prévu à l'article 537 du CIR 1992, qui avait précisément pour but de compenser l'effet de l'augmentation du précompte mobilier sur les bonis de liquidation pour les sociétés qui avaient constitué des réserves destinées à être distribuées sous cette forme au moment de leur liquidation.

Enfin, la disposition en cause ayant pour but, comme il est dit en B.2.6, de pallier l'absence d'un régime de « réserve de liquidation » pour les exercices comptables 2012 et 2013, le système qu'elle met en place est semblable à celui-ci. Il est dès lors raisonnablement justifié que, comme la « réserve de liquidation », la « réserve de liquidation spéciale » ne puisse être constituée que par l'affectation du bénéfice comptable après impôt de l'exercice comptable clôturé et non par d'anciennes réserves imposées accumulées dans le passé.

B.10. L'article 541 du CIR 1992, interprété en ce sens qu'un contribuable qui a distribué le bénéfice comptable de ses bilans au 31 décembre 2012 et au 31 décembre 2013 ne pouvait constituer une réserve de liquidation spéciale à hauteur du bénéfice comptable après impôt des exercices de référence que moyennant la déduction du bénéfice distribué, n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 541 du Code des impôts sur les revenus 1992, interprété en ce sens qu'un contribuable qui a distribué le bénéfice comptable de ses bilans au 31 décembre 2012 et au 31 décembre 2013 ne pouvait constituer une réserve de liquidation spéciale à hauteur du bénéfice comptable après impôt des exercices de référence que moyennant la déduction du bénéfice distribué, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 17 mars 2022.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul