



Cour constitutionnelle

**NOTE INFORMATIVE
RELATIVE A L'ARRET N° 162/2014**

L'augmentation de l'impôt sur les sommes distribuées en cas de liquidation totale ou partielle d'une société (le « bonus de liquidation ») n'est pas contraire au principe d'égalité et au respect des biens

Plusieurs parties, dont l'ASBL « Syndicat neutre pour Indépendants », l'ASBL « Verbond van Vlaamse Tandartsen » et différentes personnes (morales), ont introduit, auprès de la Cour constitutionnelle, un recours en annulation des articles 3 et 5 de la loi-programme du 28 juin 2013, qui modifient, avec effet au 1er octobre 2014, les articles 171 et 269 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Du fait de cette modification, toute personne qui reçoit une somme (qualifiée de dividende) en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société doit payer un impôt égal à 25 % de cette somme, contre 10 % auparavant. La société distributrice retient un précompte mobilier à concurrence de ce pourcentage sur les sommes qualifiées de dividendes.

Le principe d'égalité n'est pas violé

Les parties requérantes invoquaient une violation du principe d'égalité (en matière fiscale) en ce que la distribution de bonis de liquidation est assimilée à celle de dividendes ordinaires, pour ce qui concerne le taux d'imposition applicable de 25%, alors que les deux types de sommes distribuées poursuivraient des finalités différentes.

La Cour constitutionnelle rappelle qu'il appartient au législateur d'établir la base de l'impôt et qu'il dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique. Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. En conséquence, il appartient au législateur de juger si un système de taux avantageux sur le plan fiscal doit ou non être maintenu ou remplacé. La qualification en tant que dividendes des bonis de liquidation, qui étaient cependant taxés à un taux inférieur à celui des dividendes ordinaires, n'empêche pas le législateur d'imposer ultérieurement ces bonis au même taux que les dividendes ordinaires, pour autant que cette identité de traitement repose sur une justification raisonnable.

La Cour constitutionnelle considère que le principe d'égalité n'est pas violé. Le traitement identique des distributions de bonis de liquidation et de celles de dividendes répond à des objectifs légitimes, à savoir la volonté du législateur d'équilibrer le budget et d'éviter que les sociétés ne conservent trop longtemps, pour des raisons purement fiscales, les bénéfices mis en réserve et est aussi pertinent à cet égard. La Cour constate aussi que le législateur a prévu deux mesures d'accompagnement visant à atténuer l'augmentation du taux d'imposition, à savoir la possibilité de distribuer certaines réserves, moyennant l'application d'un taux de 10 %, et la possibilité de prévoir un précompte mobilier inférieur de 20 % et 15 % sur certains dividendes alloués lors de la répartition bénéficiaire après apport.

Le droit au respect des biens n'est pas violé

Selon certaines parties, l'augmentation d'impôt porterait aussi atteinte au droit au respect des biens. Elles soulignent qu'une ingérence dans le droit de propriété ne serait autorisée que s'il peut être démontré que l'ingérence est prescrite par une disposition légale suffisamment précise répondant à un besoin social impérieux et que l'ingérence est proportionnée à l'objectif poursuivi par la disposition législative qui a été instaurée, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

La Cour n'admet pas non plus cet argument. Elle reconnaît toutefois qu'un impôt implique en principe une ingérence dans le droit au respect des biens. Se référant à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, la Cour constitutionnelle admet aussi qu'une imposition peut revêtir un caractère disproportionné portant une atteinte injustifiée au respect des biens si elle rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens.

Selon la Cour, tel n'est pas le cas en ce qui concerne la mesure d'augmentation d'impôt attaquée. La nécessité de réaliser l'équilibre budgétaire et de mettre sur pied une stratégie fiscale saine pour les sociétés constitue un objectif d'intérêt général. Le législateur a donc pu raisonnablement considérer qu'il fallait augmenter le taux d'imposition distinct de 10 % pour l'amener au taux de 25 %. Un taux de 25 % ne saurait être considéré comme déraisonnable car il n'est pas de nature à porter une atteinte disproportionnée au droit d'une catégorie de personnes au respect de leurs biens. Par ailleurs, les bonis de liquidation et les dividendes ordinaires ne diffèrent pas essentiellement : ils ont comme point commun que des réserves sont distribuées et qu'ils sont tous les deux convertibles en ce sens que tous les bénéfices reportés peuvent être distribués en tant que dividendes ou bien ultérieurement en tant que bonis de liquidation. Les dividendes sont eux aussi soumis à un précompte mobilier et à un impôt sur les revenus de 25 %. La Cour renvoie, ici aussi, aux deux mesures d'accompagnement visant à atténuer l'augmentation du taux d'imposition.

Cette note informative, rédigée par le greffe, ne lie pas la Cour constitutionnelle. En raison de la nature même du résumé, elle ne contient pas les raisonnements nécessaires développés dans l'arrêt, ni les nuances spécifiques propres à l'arrêt. L'arrêt n° 162/2014 est disponible sur le site de la Cour constitutionnelle, www.grondwettelijk-hof.be (<http://www.const-court.be/public/n/2014/2014-162f.pdf>).