

Tribunal de première instance de Liège -  
Jugement du 19 juin 2008 - Rôle n° 06/3445/A

Avocats:

Maître Rudolf MEESEN, loco Maître Jean-Pol DOUNY - pour les requérants

Maître Isabelle MARCOTTY, loco Maître Benoît LESPIRE - pour l'Etat Belge

I. OBJET DU LITIGE ET ANTECEDENTS DE PROCEDURE.

Les requérants sont actionnaires de la S.A. I, située rue C..., 23 à 4053 Embourg, mise en liquidation le 29 décembre 1999.

Le 30 juin 2002, dans le cadre de la liquidation de la S.A. I, les requérants se voient distribuer un acompte sur le boni de liquidation à concurrence de 1.631.262,25 euros.

Le 31 octobre 2002, l'avoir social est entièrement liquidé; les requérants se voient distribuer un boni de liquidation de 6.185.804,35 euros.

Le 10 octobre 2005, l'Inspection spéciale des impôts adresse au requérant, en sa qualité de liquidateur, une demande de renseignements afin de connaître l'identité des bénéficiaires du boni de liquidation et le montant total encaissé ventilé en part représentant le capital libéré et l'excédent.

Par lettre datée du 9 novembre 2005, le requérant répond à la demande de renseignements.

Par avis de rectification de la déclaration afférente à l'exercice d'imposition 2003, le taxateur annonce un redressement de la situation fiscale des requérants en ces termes:

" Les articles 15 à 17 de la loi du 24.12.2002, modifiant les articles 264, 269 et 282 du CIR/92, instaurent une retenue de précompte mobilier sur les bonis attribués ou mis en paiement par une société à l'occasion du partage partiel ou total de son avoir social ou de l'acquisition de ses propres actions ou parts, visés à l'article 18, alinéa 1er, 2° ter, CIR/92, tel qu'inséré par l'article 2 de la même loi.

Conformément à l'article 32, § 1er, alinéa 1er de la loi du 24.12.2002, cette nouvelle retenue de précompte mobilier devait trouver à s'appliquer aux revenus attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1.1.2002 et

pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du CIR /92, que la liquidation ne soit pas clôturée avant le 25.3.2002.

Cependant, la Cour d'Arbitrage a estimé que l'article 32, § 1er, alinéa 1er de la loi du 24.12.2002, confère un caractère rétroactif aux articles 15 à 17 de la même loi, incompatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

En conséquence, elle a annulé l'article 32, § 1er, alinéa 1er de la loi du 24.12.2002, en tant qu'il soumet au précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition attribués ou mis en paiement avant le 1.1.2003 (cf l'arrêt n°109/2004 du 23.6.2004).

Il en résulte que:

- le caractère imposable des dividendes visés à l'article 18, alinéa 1er, 2<sup>o</sup>ter du CIR/92, attribués ou mis en paiement à partir du 1.1.2002 (pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du CIR/92, que la liquidation ne soit pas clôturée avant le 25.3.2002) est confirmé en ce qui concerne la taxation aux impôts sur les revenus. Le montant à soumettre à un impôt de 10 % s'élève à: 5.937.811,677 euros (1)

(1) Actifs distribués le 30/10/2002: 6.185.804,35 euros

Capital libéré : - 247.992,68 euros

5.937.811,67 euros

Par conséquent, le boni de liquidation " net " d'un montant de 5.937.811,67 euros attribué le 31.10.2002 à Monsieur et madame P à l'occasion de la clôture de la liquidation de la SA I sera soumis en vertu de l'article 171, 2<sup>o</sup> à un impôt de 10 %.

"

Par lettre datée du 8 décembre 2005, les requérants marquent leur désaccord à cette rectification.

Par lettre datée du 15 décembre 2005, le taxateur notifie sa décision de taxation et maintient les bases notifiées.

Le 21 décembre 2005, le supplément de cotisation afférente à l'exercice d'imposition 2003 est établi pour un montant à payer de 629.408,04 euros.

Par lettre reçue le 20 janvier 2006, les requérants contestent l'imposition établie à leur charge et introduisent une réclamation.

Aucune décision n'est prise dans les 6 mois à dater de la réception du recours administratif.

Par requête déposée au greffe le 8 août 2006, les requérants maintiennent leur contestation de l'imposition à l'impôt des personnes physiques du boni de liquidation. Ils contestent toute rétroactivité à la loi du 24 décembre 2004 au motif qu' " un contribuable n'est en mesure d'apprécier les conséquences fiscales d'une opération qu'au moment même où il l'effectue et non postérieurement, à la clôture de la période imposable " et se prévalent de la violation du principe de sécurité juridique.

## II. DISCUSSION.

### 2.1. Textes légaux et principes applicables.

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, a voulu mettre fin à une différence d'imposition des sommes payées aux actionnaires ou associés par une société en activité, d'une part, et par une société en liquidation, d'autre part (voir sur l'intention du législateur d'éviter des dissolutions inspirées par des motifs purement fiscaux, dans le but de distribuer des bénéfices réservés d'entreprise en exemption d'impôt, Doc. Parl., 2001-2002, DOC 50-1918/1, p.24).

En ses articles 2 à 5, relatifs à l'impôt sur les revenus, la loi précitée modifie les articles suivants:

L'article 18 2° ter du CIR/92 énonce:

" Les dividendes comprennent: 2°ter 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. "

L'article 171 2 ° f du CIR/92 énonce:" Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables:

(...)

2° au taux de 10 % :

f) les dividendes visés à l'article 18, alinéa 1er, 2<sup>o</sup> ter. "

L'article 209 du CIR /92 énonce que: " En cas de partage de l'avoir social d'une société, par suite de dissolution ou de toute autre cause, l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré, est considéré comme un dividende distribué. "

Les articles 15 à 17 de cette même loi du 24 décembre 2002, relatives au précompte mobilier, modifient les articles 264, 269 et 686 du CIR/92.

L'article 269 2<sup>o</sup> bis du CIR/92 énonce que:" Le taux du précompte mobilier est fixé: 2<sup>o</sup>bis à 10 % en ce qui concerne les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 en cas de partage total ou partiel d'une société résidente ou étrangère, ou d'acquisition d'actions ou parts propres par une telle société ".

L'article 32 § 1er, alinéa 1er de la loi du 24 décembre 2002 relatif à l'entrée en vigueur de ses dispositions, prévoit ces mesures de droit transitoire:

" 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 ".

L'arrêt de la Cour d'arbitrage, rendu le 23 juin 2004 (portant le n° 109/2004) en la matière, énonce:

" B.9. Dans une première branche, les parties requérantes dans l'affaire n° 2721 font valoir qu'elles sont discriminées par rapport à d'autres contribuables en tant qu'elles sont soumises à un impôt avec effet rétroactif.

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 la même loi).

B.11. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis. Il résulte 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.14.1. La partie intervenante fait valoir qu'il y a rétroactivité en ce qui concerne les dispositions relatives à l'impôt sur les revenus, parce que la loi du 24 décembre 2002, en l'absence de dispositions dérogatoires, serait entrée en vigueur dix jours après sa publication au Moniteur belge, soit le 10 janvier 2003, c'est-à-dire à un moment où l'exercice d'imposition 2002 était déjà clôturé.

L'article 32, § 1er, de la loi du 24 décembre 2002 prévoit toutefois explicitement que les dispositions attaquées sont applicables 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. Le législateur détermine ainsi, par application de l'article 4 de la loi du 31 mai 1961 " relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires ", un autre délai d'entrée en vigueur des dispositions attaquées que le dixième jour suivant leur publication.

B.14.2. 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 derniers 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.15.1. 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 sont 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. Ces dispositions sont donc applicables à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elles sont entrées en vigueur, à savoir à des bonis qui avaient déjà été attribués ou mis en paiement.

B.15.2. 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.16. 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.17. 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 du C.I.R. 1992, que la liquidation ne soit pas clôturée avant la date du 25 mars 2002 ".

B.18. L'intérêt général peut exiger qu'une mesure fiscale que le législateur considère comme indispensable ait effet immédiat et que soit limitée la possibilité pour les contribuables de réduire par anticipation les effets de cette mesure.

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 vu notamment son caractère purement informatif et l'absence de 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.19. 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.20. Il découle de ce qui précède qu'aucun élément ne justifie la rétroactivité en cause.

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, l'article 32, § 1er, alinéa 1er, de la loi attaquée n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

En ce qui concerne la seconde branche

B.21. Dans une seconde branche, les parties requérantes dans l'affaire n° 2721 allèguent qu'il y a effet rétroactif parce que la perception sur les bonis de liquidation ou d'acquisition est applicable à des entreprises dissoutes avant l'entrée en vigueur de la loi mais dont la dissolution n'était pas encore clôturée. Selon les parties requérantes, le critère de la clôture de la dissolution, utilisé dans la loi, n'est pas pertinent par rapport au but - lutter contre l'abus consistant à dissoudre une société pour des raisons fiscales -, étant donné que cet abus a lieu au moment de la dissolution.

B.22. Ainsi qu'il est dit au B.5.3, lorsque le législateur prend une mesure en vue d'éviter que des bénéfices réservés d'entreprises soient, contrairement aux dividendes, distribués en exemption 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 sociétés dissoutes après son entrée en vigueur, cela aurait eu pour conséquence que l'exemption aurait continué d'exister pour toutes les sociétés déjà dissoutes, puisqu'une société est réputée continuer d'exister après sa dissolution en vue de sa liquidation, qui peut prendre plusieurs années.

B.23. Le deuxième moyen en sa deuxième branche ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

- annule 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 " 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;

- rejette les recours pour le surplus ".

2.2. Application.

Une analyse rigoureuse et littérale de l'arrêt de la Cour d'arbitrage suffit à dégager les principes nécessaires à la solution à donner au présent litige.

La Cour met en évidence, pour les deux impôts que sont le précompte mobilier dans le chef de la société distributrice, d'une part, et l'impôt des personnes physiques dans le chef des bénéficiaires du boni de liquidation, d'autre part, les différences au niveau de leur fait générateur.

La Cour expose ainsi sa conception de la rétroactivité dans la matière fiscale.

Selon la Cour, une loi fiscale modificative ne serait rétroactive que lorsqu'elle trouve à s'appliquer à des faits générateurs d'impôts définitivement accomplis avant son entrée en vigueur.

D'où la nécessité de déterminer ce qui génère, d'une part, la dette de précompte mobilier, qui naît par la mise en paiement ou l'attribution du revenu mobilier en cause, comme c'est le cas pour les impôts indirects, et ce qui génère, d'autre part, la dette d'impôt sur les revenus, laquelle ne naît pas automatiquement et spontanément à la perception des revenus imposables, mais plus tard, à la clôture de la période imposable, à 24 heures (voir point B.11; sur la notion de fait générateur selon que l'on est en présence d'impôts directs ou indirects, voir JP Bours, sécurité juridique et droit fiscal, in La sécurité juridique, actes du colloque organisé par la CLJB le 14 mai 1993, p.235 et R.Ergec, la rétroactivité en droit fiscal, R.G.F. janvier 1997, p.12 ).

En son point B.15.2., la Cour condamne l'effet rétroactif donné par l'article 32 § 1er alinéa 1er de la loi du 24 décembre 2002 aux articles 15 à 17 relatifs au précompte mobilier.

Seuls les bonis de liquidation attribués ou mis en paiement pour la période du 1er janvier 2002 au 31 décembre 2002 sont visés par cette rétroactivité puisque le fait générateur du précompte mobilier est accompli et la dette fiscale définitivement fixée à ce moment.

Imposer par voie de précompte mobilier ces bonis de liquidation alors que leur régime fiscal est définitivement fixé lors de leur perception revient à remettre en cause ce qui ne peut plus l'être fiscalement parlant et porte atteinte à des droits irrévocablement fixés ou à des situations définitivement accomplies (voir point B.12).

Le dispositif de l'arrêt ci-dessus reproduit est tout aussi clair puisqu'en conséquence, il n'y a pas de rétroactivité condamnable pour les précomptes mobiliers dus sur les bonis de liquidation attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2003.

A l'inverse, le point B.14.2. énonce expressément que le même article 32 § 1er alinéa 1er de la loi du 24 décembre 2002 ne confère pas de rétroactivité aux articles 2 à 5 relatifs à l'impôt des personnes physiques, puisque la dette d'impôt n'est pas née au moment de la mise en paiement ou de l'attribution du boni de liquidation; son fait générateur ne survenant qu'à la clôture de la période imposable au sens de l'article 360 du CIR/92.

Il en résulte clairement que les articles 18 2° ter et 171 2° f du CIR/92 ne sont pas invalidés par la Cour d'arbitrage, à défaut de rétroactivité condamnable.

La Cour ayant été saisie de la question de la rétroactivité de l'article 32 § 1er alinéa 1er de la loi du 24 décembre 2002 et y ayant répondu, il n'y a pas lieu de l'interroger à nouveau sur cette question de la rétroactivité, même si sa conception est restrictive, n'est pas totalement protectrice du contribuable et ne s'étend pas aux modifications par voie législative, avant la clôture de l'exercice, des conséquences fiscales d'une opération, pourtant définitivement fixées par son accomplissement.

Le fait que l'impôt de 10 % prévu par l'article 171 2° f du CIR/92 ne puisse être perçu par voie de précompte n'empêche donc pas le défendeur de prélever l'impôt des personnes physiques sur le boni de liquidation.

Il appartenait aux requérants de mentionner le boni de liquidation dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice litigieux.

Au 31 juillet 2003, date ultime pour le respect du délai légal de l'article 305 du CIR/92, le boni de liquidation n'était pas exonéré de précompte mobilier au sens de l'article 313 du CIR/92, les articles 15 à 17 de cette même loi du 24 décembre 2002, relatifs au précompte mobilier, modifiant les articles 264, 269 et 686 du CIR/92 étant applicables comme tels à l'époque.

La déclaration par les requérants du boni de liquidation distribué par la société I était donc obligatoire; la déclaration comporte d'ailleurs une case résiduaire pour ce faire, les cases 154 et 155 du cadre VII de la déclaration fiscale (voir pièce V/4 du dossier de l'Etat belge).

En présence d'une déclaration incomplète, il n'est par conséquent pas question de violation de l'article 346 du CIR/92 ni davantage de l'article 354 alinéa 1er du CIR/92.

Quant aux dépens, la valeur du litige ainsi que sa complexité dont témoigne l'échange de nombreuses conclusions techniques justifient l'octroi de l'indemnité de base.

PAR CES MOTIFS,

Vu la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire;

LE TRIBUNAL,

Statuant contradictoirement,

Dit la requête recevable mais non fondée.

Condamne les requérants à payer au défendeur la somme de 10.000 euros au titre d'indemnité de procédure.

Tribunal:

Madame Nathalie PIROTTE, juge unique