# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 25 septembre 2014 (Belgique). RG 134/2014

* Date : 25-09-2014
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20140925-3
* Numéro de rôle : 134/2014

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des recours et procédurea.

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 8 octobre 2013 et parvenue au greffe le 9 octobre 2013, un recours en annulation des articles 3, 5 et 7 de la loi-programme du 28 juin 2013 (modifications apportées aux articles 171 et 269 du Code des impôts sur le revenus 1992), publiée au Moniteur belge du 1er juillet 2013, deuxième édition, a été introduit par la SPRL « Advocaat Michel Maus » et Michel Maus.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 14 octobre 2013 et parvenue au greffe le 15 octobre 2013, un recours en annulation des articles 3, littera b), 5, littera b), et 7, alinéa 2, de la loi-programme précitée a été introduit par la SPRL « Mark Delanote » et Mark Delanote.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 5725 et 5728 du rôle de la Cour, ont été jointes.

(...)

II. En droit

(...)

Quant à l'objet des recours

B.1.1. Bien que le recours dans l'affaire n° 5725 vise à l'annulation des articles 3, 5 et 7 de la loi-programme du 28 juin 2013, la requête contient exclusivement des griefs dirigés contre la mesure relative au taux d'imposition réduit pour les dividendes provenant d'actions ou de parts qui satisfont aux conditions fixées à l'article 269, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992). Cette mesure est réglée par les articles 3, littera b), 5, littera b), et 7, alinéa 2, de la loi-programme du 28 juin 2013.

Le recours dans l'affaire n° 5728 est expressément dirigé contre les articles 3, littera b), 5, littera b), et 7, alinéa 2, de la loi-programme du 28 juin 2013.

La Cour limite son examen à ces dispositions.

B.1.2. Dans la mesure où le Conseil des ministres fait valoir dans l'affaire n° 5725 que les griefs des parties requérantes concernent exclusivement les deuxième, troisième, cinquième et sixième conditions mentionnées dans l'article 269, § 2, alinéa 1er, du CIR 1992, inséré par l'article 5, littera b), de la loi-programme du 28 juin 2013, l'examen de cette exception coïncide avec l'examen du fond.

Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte

B.2.1. L'article 3, littera b), de la loi-programme du 28 juin 2013 dispose :

« A l'article 171 du [CIR 1992], modifié en dernier lieu par la loi-programme du 27 décembre 2012, les modifications suivantes sont apportées :

[...]

b) il est inséré un 3°sexies rédigé comme suit :

' 3°sexies au taux de 20 ou 15 p.c., les dividendes visés à l'article 269, § 2, selon qu'ils sont alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport ou plus tard; ' ».

B.2.2. L'article 5, littera b), de la loi-programme du 28 juin 2013 énonce :

« A l'article 269 du même Code, remplacé par la loi-programme du 27 décembre 2012, les modifications suivantes sont apportées :

[...]

b) l'article, dont le texte actuel formera le § 1er, est complété par un § 2 rédigé comme suit :

' § 2. Par dérogation au § 1er, 1°, le taux du précompte mobilier est réduit pour les dividendes, à l'exception des dividendes visés à l'article 18, alinéa 1er, 2°ter, pour autant que :

1° la société qui distribue ces dividendes soit une société qui, sur base des critères visés à l'article 15 du Code des sociétés, est considérée comme petite société pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu;

2° ces dividendes proviennent d'actions ou parts nouvelles nominatives;

3° ces actions ou parts soient acquises au moyen de nouveaux apports en numéraire;

4° ces apports en numéraire ne proviennent pas de la distribution des réserves taxées qui sont, conformément à l'article 537, alinéa 1er, soumises à un précompte mobilier réduit visé au même alinéa;

5° ces apports soient effectués à partir du 1er juillet 2013;

6° le contribuable détienne la pleine propriété de ces actions ou parts nominatives de façon ininterrompue depuis l'apport en capital;

7° ces dividendes soient alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des deuxième exercice comptable ou suivants après celui de l'apport.

Le précompte mobilier est de :

1° 20 p.c. pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport;

2° 15 p.c. pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des troisième exercice comptable et suivants après celui de l'apport.

Les sociétés sans capital social minimum sont exclues du bénéfice de la disposition sauf si, après l'apport en nouveau capital, le capital social de cette société est au moins égal au capital social minimum d'une SPRL, comme visé à l'article 214, § 1er, du Code des sociétés.

La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts résultant d'une succession ou d'une donation est considérée comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de détention ininterrompue visée à l'alinéa 1er, 6°.

La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts est considérée également comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de pleine propriété lorsque cette transmission résulte :

1) d'une succession dévolue légalement ou d'une manière conforme à la dévolution légale;

2) d'un partage d'ascendant ne portant pas atteinte à l'usufruit du conjoint légal survivant.

Les héritiers ou donataires se substituent au contribuable dans les avantages et obligations de la mesure.

L'échange d'actions ou de parts en raison des opérations visées à l'article 45 ou l'aliénation ou l'acquisition d'actions ou de parts en raison d'opérations en neutralité d'impôt visées aux articles 46, § 1er, alinéa 1er, 2°, 211, 214, § 1er, et 231, § § 2 et 3, sont censés ne pas avoir eu lieu pour l'application de l'alinéa 1er, 6°.

De même, les augmentations du capital social qui sont réalisées après une réduction de ce capital organisée à partir du 1er mai 2013, ne sont prises en considération pour l'octroi du taux réduit que dans la mesure de l'augmentation du capital social qui dépasse la réduction, nonobstant l'application de l'alinéa 3.

Les sommes qui proviennent d'une réduction de capital, organisée à partir du 1er mai 2013, d'une société liée ou associée à une personne au sens des articles 11 et 12 du Code des sociétés, et qui sont investies par cette personne dans une augmentation de capital d'une autre société ne peuvent bénéficier du taux réduit précité.

Par " personne ", on entend aussi, pour l'application de l'alinéa précédent, son conjoint, ses parents et ses enfants lorsque cette personne ou son conjoint a la jouissance légale des revenus de ceux-ci.

Si la société, qui a augmenté son capital social dans le cadre de cette mesure, procède ultérieurement à des réductions de ce capital social, ces réductions seront prélevées en priorité sur les capitaux nouveaux.

Les sommes souscrites relatives à l'augmentation du capital social doivent être entièrement libérées et il ne peut être créé à cette occasion d'actions ou parts préférentielles '. ».

B.2.3. L'article 7, alinéa 2, de la loi-programme du 28 juin 2013 dispose :

« Les articles 3b et 5b sont applicables aux apports effectués à partir du 1er juillet 2013 ».

B.3.1. L'article 269 du CIR 1992 fixe les taux d'imposition du précompte mobilier.

En ce qui concerne les dividendes, un taux d'imposition de 25 % s'applique en principe (article 269, § 1er, 1°, du CIR 1992).

L'article 5, littera b), attaqué, de la loi-programme du 28 juin 2013 prévoit des taux dérogatoires de 20 % et de 15 % pour les dividendes qui satisfont à certaines conditions (article 269, § 2, du CIR 1992).

L'article 3, littera b), attaqué, insère à l'article 171 du CIR 1992 - qui régit les cotisations distinctes - un 3°sexies, établissant le taux à l'impôt des personnes physiques pour les dividendes d'actions ou de parts qui peuvent bénéficier d'un précompte mobilier réduit aux conditions fixées par l'article 269, § 2, du CIR 1992.

B.3.2. Les taux réduits du précompte mobilier sur les dividendes ne s'appliquent que si les dividendes sont distribués par une société « qui, sur base des critères visés à l'article 15 du Code des sociétés, est considérée comme petite société pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu » (article 269, § 2, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992). Ces taux s'appliquent par conséquent uniquement pour les dividendes distribués par des petites et moyennes entreprises (Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/001, p. 5), même si les sociétés sans capital social minimum sont en principe exclues du bénéfice de la disposition (article 269, § 2, alinéa 3, du CIR 1992).

En outre, les dividendes doivent provenir d'actions ou parts nouvelles nominatives (article 269, § 2, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992), ces actions doivent être acquises au moyen de nouveaux apports en numéraire (article 269, § 2, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992) et ces apports doivent avoir été effectués à partir du 1er juillet 2013 (article 269, § 2, alinéa 1er, 5°, du CIR 1992).

« Pour éviter un cumul des avantages » (Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/001, p. 6), les apports en numéraire ne peuvent pas provenir « de la distribution des réserves taxées qui sont, conformément à l'article 537, alinéa 1er, soumises à un précompte mobilier réduit visé au même alinéa » (article 269, § 2, alinéa 1er, 4°, du CIR 1992). En outre, les augmentations du capital social qui sont réalisées après une réduction du capital organisée à partir du 1er mai 2013 ne sont en principe pas prises en considération pour l'octroi du taux réduit (article 269, § 2, alinéas 8, 9 et 10, du CIR 1992).

Les sommes souscrites relatives à l'augmentation du capital social doivent être entièrement libérées et aucune action ou part préférentielle ne peut être émise à cette occasion (article 269, § 2, alinéa 12, du CIR 1992).

Enfin, les taux réduits s'appliquent seulement si le contribuable a détenu la pleine propriété des actions ou parts nominatives concernées de façon ininterrompue depuis l'apport en capital (article 269, § 2, alinéa 1er, 6°, du CIR 1992), même si la transmission des actions ou parts n'exclut pas, dans certaines circonstances, l'application de ces taux (article 269, § 2, alinéas 4, 5, 6 et 7, du CIR 1992).

B.3.3. En vertu de l'article 269, § 2, alinéa 2, du CIR 1992, le précompte mobilier s'élève à 20 % pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport et à 15 % pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaires des troisième exercice comptable et suivants après celui de l'apport. Pour les dividendes alloués ou attribués avant la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable qui suit celui de l'apport, aucun tarif réduit ne s'applique (article 269, § 2, alinéa 1er, 7°, du CIR 1992) et le taux de 25 % demeure par conséquent d'application (Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/001, p. 6).

L'article 171, 3°sexies, du CIR 1992, inséré par l'article 3, littera b), attaqué, de la loi-programme du 28 juin 2013, dispose enfin que les dividendes visés à l'article 269, § 2, sont imposables distinctement à un taux de 20 % ou de 15 % selon qu'ils ont été alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice après celui de l'apport ou plus tard.

Quant au fond

En ce qui concerne le moyen unique dans l'affaire n° 5725 et le premier moyen dans l'affaire n° 5728

B.4. Le moyen unique dans l'affaire n° 5725 et le premier moyen dans l'affaire n° 5728 sont pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec son article 172, et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les articles 3, littera b), 5, littera b), et 7, alinéa 2, de la loi-programme du 28 juin 2013 instaurent une différence de traitement entre des personnes qui perçoivent des dividendes, selon que ces dividendes proviennent d'actions ou de parts acquises par des apports effectués avant ou bien à partir du 1er juillet 2013.

B.5. Comme le soutient le Conseil des ministres, les parties requérantes n'exposent pas dans leur requête en quoi les dispositions attaquées seraient incompatibles avec les dispositions constitutionnelles visées, combinées avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, de sorte que les moyens ne sont pas recevables dans la mesure où ils sont pris de la violation de cet article conventionnel.

En conséquence, la Cour limite son examen aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.6. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

Le principe d'égalité en matière fiscale n'interdit pas au législateur d'octroyer un avantage fiscal à certains contribuables, pour autant que la différence de traitement ainsi créée puisse se justifier raisonnablement.

B.7. Il appartient au législateur d'établir le taux de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large liberté 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 de la liberté d'appréciation du législateur.

Lorsqu'une différence de traitement apparaît à l'occasion de ce choix, la Cour se doit toutefois d'examiner si elle repose sur une justification raisonnable.

B.8.1. Comme il a été rappelé en B.3.1, l'article 269, § 2, du CIR 1992, inséré par l'article 5, littera b), attaqué, de la loi-programme du 28 juin 2013, prévoit pour les dividendes qui remplissent les conditions qui y sont énumérées des taux réduits en ce qui concerne le précompte mobilier. L'article 171, 3°sexies, du CIR 1992, inséré par l'article 3, littera b), attaqué, de la loi-programme précitée, prévoit les mêmes taux réduits pour ces dividendes dans le cadre du système de cotisations distinctes à l'impôt sur les revenus.

En vertu de l'article 269, § 2, alinéa 1er, 5°, du CIR 1992, les taux réduits ne s'appliquent que lorsque les dividendes proviennent d'actions ou de parts acquises au moyen d'apports effectués à partir du 1er juillet 2013. Cette condition résulte également de l'article 7, alinéa 2, attaqué, de la loi-programme du 28 juin 2013, aux termes duquel les articles 3, littera b), et 5, littera b), s'appliquent aux apports effectués à partir du 1er juillet 2013.

B.8.2. Les dividendes qui proviennent d'actions ou de parts acquises au moyen d'apports effectués avant le 1er juillet 2013, qui remplissent pour le surplus les conditions mentionnées à l'article 269, § 2, du CIR 1992 - et exposées en B.3.2 et B.3.3 -, sont ainsi traités différemment en matière fiscale des dividendes qui proviennent d'actions ou de parts acquises au moyen d'apports effectués à partir du 1er juillet 2013 : alors qu'un taux de 25 % s'applique pour la première catégorie, un taux de 20 ou de 15 % s'applique pour la seconde catégorie.

B.9. Cette différence de traitement repose sur un critère objectif, plus précisément la date à laquelle l'apport concerné a été réalisé.

B.10.1. Les travaux préparatoires de la loi-programme du 28 juin 2013 mentionnent :

« Par le point 2° du présent article, le Conseil des ministres souhaite encourager, dans le cadre du plan de relance de l'économie et plus particulièrement des PME, la souscription aux augmentations du capital social des PME en accordant une réduction du précompte mobilier (et du taux de l'impôt des personnes physiques) sur les dividendes distribués aux détenteurs des actions ou parts nouvelles créées dans le cadre de ces augmentations de capital sous réserve du respect de plusieurs conditions.

La règle est applicable non seulement pour les augmentations de capital mais aussi pour la création de nouvelles PME.

Seules les sociétés résidentes ou étrangères qui, sur base des critères visés à l'article 15 du Code des sociétés sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu sont visées par la mesure.

Les nouvelles actions ou parts doivent être nominatives.

Dans le but d'amener de nouveaux capitaux dans ces sociétés, ce sont les seuls apports en numéraire qui sont visés.

[...]

La mesure vise les apports effectués à partir du 1er juillet 2013 » (Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/001, pp. 5-6).

B.10.2. Il en ressort que, en adoptant la mesure attaquée, le législateur a voulu encourager les augmentations du capital social des PME existantes et la création de nouvelles PME, et ce « dans le cadre du plan de relance de l'économie et plus particulièrement des PME ». Les objectifs poursuivis par le législateur en l'espèce tendent par conséquent à orienter et à corriger la politique sociale et économique, objectifs qu'il peut poursuivre, ainsi que le rappelle le B.7, lors de l'adoption de mesures fiscales.

B.11. La différence de traitement créée par la mesure attaquée est pertinente par rapport à ces objectifs, étant donné qu'une réduction du taux d'imposition des dividendes ne peut permettre de réaliser les objectifs poursuivis que si elle porte sur les dividendes provenant d'actions ou de parts acquises au moyen de nouveaux apports. Compte tenu de l'évolution de la situation économique du pays, le législateur pouvait du reste considérer que des apports réalisés dans le passé dans des petites et moyennes entreprises, pour ce qui est des dividendes qui en proviennent, ne doivent pas nécessairement être traités fiscalement de la même manière que des apports qui doivent encore être réalisés.

B.12.1. En vertu de l'article 269, § 2, alinéa 1er, 6°, du CIR 1992, le taux réduit ne s'applique que dans la mesure où le contribuable a détenu la pleine propriété des actions ou parts nominatives concernées de manière ininterrompue depuis l'apport en capital. Aux termes de l'article 269, § 2, alinéa 1er, 7°, du CIR 1992, le taux réduit ne s'applique qu'aux dividendes qui ont été alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des deuxième exercice comptable ou suivants après celui de l'apport.

Les travaux préparatoires mentionnent à ce sujet :

« Cet encouragement est réservé aux actionnaires qui détiennent les actions ou parts nouvelles en pleine propriété et sans interruption depuis leur souscription.

Pour répondre à la demande du Conseil d'Etat, il est précisé que la volonté de limiter le bénéfice d'un précompte mobilier réduit aux seuls actionnaires participants initiaux à l'augmentation de capital qui détiennent les actions nouvelles sans interruption depuis leur souscription répond au souhait d'encourager la souscription aux augmentations du capital social des PME sans pour autant accorder indéfiniment ce précompte mobilier réduit à ces nouvelles actions. La mesure est budgétairement moins lourde à porter vu qu'elle va s'éteindre progressivement lorsque celui qui a participé à une telle augmentation de capital cède ses actions.

Le précompte mobilier sera réduit à 20 p.c. pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport et à 15 p.c. pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du troisième exercice comptable après celui de l'apport et lors des répartitions bénéficiaires subséquentes.

Pour les dividendes alloués ou attribués avant la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport, le précompte mobilier de 25 p.c. visé à l'article 269, § 1er, 1°, CIR 92 reste d'application » (Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/001, p. 6).

B.12.2. Il en ressort que, compte tenu de l'éventuelle incidence budgétaire de la mesure, le législateur a non seulement voulu octroyer les taux réduits pour les dividendes alloués ou attribués à partir de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport mais a également voulu éviter que le précompte mobilier réduit ne s'attache pour une durée indéterminée aux actions ou parts concernées. Pour ce motif, les taux réduits ne s'appliquent en principe que tant que la personne qui a réalisé l'apport, au sens des dispositions attaquées, détient la pleine propriété de ces actions ou parts nominatives de façon ininterrompue depuis l'apport en capital. Lorsque les actions ou parts sont cédées, les taux réduits ne sont en principe plus applicables aux dividendes qui en découlent.

B.12.3. Dans la mesure où le bénéfice du précompte mobilier réduit ne s'attache pas à l'action ou à la part concernée et s'éteint en principe lorsque l'actionnaire ou l'associé ayant pris part à l'origine à l'augmentation ou à la constitution du capital d'une petite ou moyenne entreprise cède l'action ou la part à un tiers, la mesure attaquée a un caractère extinctif, comme il est indiqué dans les travaux préparatoires cités en B.12.1, et, pour ce motif, cette mesure n'apparaît pas comme disproportionnée aux objectifs poursuivis par le législateur.

B.12.4. Les alinéas 4, 5 et 7 de l'article 269, § 2, du CIR 1992 prévoient un certain nombre d'exceptions à la condition, contenue à l'alinéa 1er, 6°, de cet article, de détenir en pleine propriété les actions ou parts concernées.

Les travaux préparatoires mentionnent à cet égard :

« Par exception, les actions ou parts ne peuvent être transférées sans perte de l'avantage du précompte réduit et du taux réduit de l'impôt des personnes physiques que dans les cas prévus par la loi.

Il en est ainsi en cas de transmission en ligne directe ou entre conjoints par donation en pleine propriété ou par succession. Lorsque cette transmission résulte d'une succession en dévolution légale ou par dévolution testamentaire conforme à celle-ci, ou par un partage d'ascendant ne portant pas atteinte à l'usufruit du conjoint survivant, la condition de continuité est remplie même en cas de démembrement de la pleine propriété en usufruit et nue-propriété entre le conjoint survivant et les autres héritiers. Par contre, en cas de donation ou d'une succession par testament ou contractuelle non conforme à la dévolution légale, la pleine propriété doit être réunie dans le chef d'une seule et même personne.

Les opérations de fusion, scission et autres qui sont réalisées en neutralité fiscale n'ont pas d'incidence sur la réalisation des conditions de détention des actions ou parts nouvelles.

L'alinéa inséré dans l'article en projet est repris de l'article 202, § 2, alinéa 2, où il avait été inséré par la loi du 24 décembre 2002 afin d'introduire une fiction de non réalisation des actions ou parts (et donc d'ininterruption de la période minimale de détention) en cas d'échange ou d'aliénation des actions ou parts dans le cadre d'opérations fiscalement neutres » (Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2853/001, p. 7).

B.12.5. Les exceptions à la condition de détention en pleine propriété des actions ou parts en question concernent ainsi, d'une part, des situations dans lesquelles les actions ou parts, dans le cadre d'une dévolution ou d'une donation, sont transmises en ligne directe ou au conjoint et, d'autre part, des situations dans lesquelles la société concernée est restructurée par une fusion, une scission ou une opération y étant assimilée qui est effectuée en neutralité fiscale. Ces exceptions nuancent le caractère extinctif de la mesure attaquée mais elles s'avèrent, en raison des conditions d'application strictes auxquelles elles sont assujetties, ne pas être de nature à pouvoir mettre en péril son caractère proportionné. En effet, le législateur pouvait estimer qu'en l'absence des exceptions précitées à la condition de détention en pleine propriété des actions ou parts, l'effet stimulant de la mesure pourrait être compromis.

B.13. Le moyen unique dans l'affaire n° 5725 et le premier moyen dans l'affaire n° 5728 ne sont pas fondés.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 5728

B.14. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 5728 est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec son article 172, et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les dispositions attaquées créent une différence de traitement entre des personnes qui réalisent des apports en numéraire dans une société et des personnes qui apportent d'autres biens.

B.15. Pour le même motif que celui mentionné en B.5, le deuxième moyen dans l'affaire n° 5728 n'est pas recevable dans la mesure où il est pris de la violation de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

B.16. En vertu de l'article 269, § 2, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, inséré par l'article 5, littera b), attaqué, de la loi-programme du 28 juin 2013, les taux réduits de précompte mobilier ne s'appliquent que si les dividendes proviennent d'actions ou de parts acquises au moyen de nouveaux apports en numéraire. Il se crée ainsi une différence de traitement selon que les actions ou parts concernées ont été acquises au moyen d'apports en numéraire ou bien au moyen d'apports en nature.

B.17. Pour justifier la différence de traitement critiquée, le Conseil des ministres fait valoir, d'une part, que le législateur a voulu attirer de « nouveaux capitaux » sous forme de numéraire et, d'autre part, qu'en adoptant la condition critiquée, il a voulu éviter des abus.

B.18. Comme il a été rappelé en B.7, le législateur peut, lorsqu'il adopte des mesures fiscales, poursuivre des objectifs liés à l'orientation et à l'adoption de mesures correctrices de la politique sociale et économique. Le contexte général de la mesure attaquée permet de déduire que le législateur a voulu, afin de soutenir la croissance économique, encourager les épargnants à utiliser leur épargne pour des investissements dans des petites et moyennes entreprises. La différence de traitement critiquée n'est ainsi pas dénuée de justification raisonnable. Pour le surplus, lorsqu'il fixe les modalités d'une mesure fiscale, le législateur peut choisir les conditions qui sont le moins susceptibles de donner lieu à des abus. En l'espèce, il peut être raisonnablement considéré que des apports en nature, par rapport aux objectifs poursuivis par le législateur en termes de consolidation du capital social des petites et moyennes entreprises, peuvent davantage donner lieu à des abus que des apports en numéraire, notamment en raison de l'éventuelle surévaluation des apports en nature. Du reste, la circonstance qu'il existe déjà une disposition anti-abus générale (article 344, § 1er, du CIR 1992) n'empêche pas le législateur, lorsqu'il adopte une mesure fiscale déterminée, de prévoir des conditions spécifiques visant à éviter des abus spécifiques.

B.19. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 5728 n'est pas fondé.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 5728

B.20. Le troisième moyen dans l'affaire n° 5728 est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec son article 172, et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les dispositions attaquées créent une différence de traitement entre des personnes qui apportent du capital dans une société, d'une part, et des personnes qui rachètent des actions ou parts de sociétés existantes, d'autre part.

B.21. Pour le même motif que celui mentionné en B.5, le troisième moyen dans l'affaire n° 5728 n'est pas recevable dans la mesure où il est pris de la violation de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

B.22.1. Les taux réduits que prévoit la mesure attaquée s'appliquent seulement lorsque les dividendes proviennent d'actions ou de parts créées au moyen d'apports en numéraire réalisés à partir du 1er juillet 2013. De plus, en vertu de l'article 269, § 2, alinéa 1er, 6°, du CIR 1992, ces taux ne s'appliquent en principe que dans la mesure où le contribuable a détenu les actions ou parts concernées en pleine propriété de façon ininterrompue dès l'apport de capital. Les conditions précitées emportent que des personnes qui rachètent des actions ou parts dans une société ne peuvent pas bénéficier de la mesure contenue dans les dispositions attaquées.

B.22.2. La différence de traitement critiquée dans le moyen n'est pas dénuée de justification raisonnable, eu égard aux objectifs poursuivis par les dispositions attaquées. En soi, le rachat d'actions ou de parts de sociétés ne peut en effet pas donner lieu à des augmentations du capital social de petites et moyennes entreprises, ni à la création de telles entreprises. En outre, le législateur a pu considérer que l'extension du champ d'application de la mesure attaquée à la catégorie des personnes reprenant des actions ou parts de sociétés n'était pas recommandée, vu l'impact qu'une telle extension pourrait avoir sur les recettes de l'Etat.

B.23. Le troisième moyen dans l'affaire n° 5728 n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 25 septembre 2014.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

A. Alen