

Numéro du rôle : 5828
Arrêt n° 11/2015 du 28 janvier 2015

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (« Fairness Tax »), introduit par la SA X.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 janvier 2014 et parvenue au greffe le 3 février 2014, la SA X, assistée et représentée par Me. P. Renier et Me L. Ketels, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (« Fairness Tax »), publiée au *Moniteur belge* du 1er août 2013, deuxième édition.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances, a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 7 octobre 2014, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé :

- d'inviter le Conseil des ministres à faire connaître, dans un mémoire complémentaire à introduire le 28 octobre 2014 au plus tard et dont il communiquerait une copie à l'autre partie dans le même délai, l'état d'avancement de la procédure de notification de la « Fairness Tax » à la Commission européenne et, au cas où la Commission aurait rendu une décision dans l'intervalle, à communiquer celle-ci à la Cour et à l'autre partie dans le même délai;

- 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;

- qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 29 octobre 2014 et l'affaire mise en délibéré.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire complémentaire.

A la suite de la demande d'une partie à être entendue, introduite dans le délai précité, la Cour, par ordonnance du 29 octobre 2014, a fixé l'audience au 26 novembre 2014.

A l'audience publique du 26 novembre 2014 :

- ont comparu :

- . Me P. Renier et Me T. Engelen, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me L. Ketels, pour la partie requérante;

- . le conseiller J. De Vleeschouwer, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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. *En droit*

- A -

A.1. Dans sa requête, la SA X demande l'annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses. Les dispositions attaquées instaurent une cotisation distincte à l'impôt des sociétés pour la période imposable au cours de laquelle des dividendes sont distribués au sens de l'article 18, alinéa 1er, 1° à 2°*bis*, du Code des impôts sur les revenus 1992. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante précise que son recours ne concerne pas les articles 50 et 51, alinéa 3, de la loi attaquée.

A.2.1. Le premier moyen est pris d'une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et avec les articles 4 et 5 de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 (lire : la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011) concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (dénommée ci-après : la directive « mère-filiale »). Le moyen comporte trois branches.

A.2.2.1. Dans la première branche du moyen, la partie requérante invoque une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Il ressort de l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne qu'une entreprise est libre de choisir la forme juridique qui lui convient le mieux pour exercer ses activités dans l'Etat membre d'accueil et que ce libre choix ne peut être limité par des dispositions fiscales discriminatoires.

Selon la partie requérante, la « *Fairness Tax* » entrave doublement le libre choix des sociétés étrangères en ce qui concerne la forme juridique à adopter pour exercer leurs activités en Belgique. Premièrement, les sociétés étrangères disposant d'un établissement stable en Belgique sont toujours soumises à la « *Fairness Tax* » lorsqu'elles décident de distribuer des dividendes. En revanche, les sociétés étrangères qui disposent d'une filiale belge ne sont pas soumises à la « *Fairness Tax* » lorsqu'elles décident de distribuer des dividendes. La « *Fairness Tax* » dissuade aussi les sociétés étrangères de créer un établissement stable en Belgique plutôt qu'une filiale car, malgré une mise en réserve complète du bénéfice belge, la société étrangère peut néanmoins être soumise à la « *Fairness Tax* » sur son bénéfice étranger, pour la simple raison qu'elle dispose d'un établissement stable en Belgique. Une société étrangère disposant d'un établissement stable belge qui ne distribue pas le moindre bénéfice peut en effet être soumise à la « *Fairness Tax* », alors qu'une filiale belge qui ne distribue pas le moindre bénéfice belge n'est pas soumise à la « *Fairness Tax* ». La filiale belge est uniquement soumise à cet impôt lorsqu'elle décide de distribuer des dividendes.

L'application de l'impôt attaqué fait aussi naître une discrimination entre les sociétés étrangères qui disposent d'un établissement stable belge et les sociétés étrangères qui disposent d'une filiale belge. Les établissements stables des sociétés étrangères dont les bénéfices affluent vers la maison mère ne sont en effet soumis à l'impôt attaqué que si la maison mère décide elle-même de distribuer des dividendes, alors qu'une filiale belge qui distribue des bénéfices à la société mère est toujours soumise à cet impôt, que la société mère distribue des bénéfices ou non.

La partie requérante voit aussi une discrimination entre l'établissement stable d'une société étrangère et une société belge. Les établissements stables de sociétés étrangères peuvent être soumis à l'impôt attaqué même si le bénéfice total qui peut être imputé à l'établissement stable belge a été réservé ou réinvesti en Belgique, alors que cet impôt n'est pas applicable à la société belge lorsque celle-ci met la totalité de ses bénéfices en réserve ou les réinvestit. Cette différence de traitement constitue une violation des principes de la nationalité et de la liberté d'établissement, ce qui est contraire à l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Le cas échéant, il est demandé à la Cour de poser à la Cour de justice des questions préjudicielles sur la conformité au droit de l'Union européenne.

A.2.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir en ordre principal que la situation d'un établissement stable d'une société étrangère et celle d'une filiale d'une société étrangère ne sont pas comparables. Le Conseil des ministres souligne que les dispositions attaquées entraînent une limitation de l'exonération fiscale illimitée des pertes reportées qui était accordée auparavant ainsi que de la déduction des intérêts notionnels, pour lutter ainsi contre les excès de ces exonérations. La première différence de traitement qui est critiquée ne découle pas des dispositions attaquées, mais des caractéristiques propres à un établissement stable, étant donné que les établissements belges de sociétés étrangères ne distribuent pas eux-mêmes de dividendes et diffèrent dès lors fondamentalement des filiales de sociétés étrangères qui peuvent, quant à elles, en revanche, distribuer des dividendes. En outre, l'impôt attaqué ne concerne pas les sociétés étrangères mais les établissements belges de sociétés étrangères et les sociétés belges, éventuellement filiales de sociétés étrangères.

Quant à la deuxième différence de traitement, le Conseil des ministres souligne que l'article 233, modifié, du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit le calcul d'un dividende fictif pour éviter d'éventuelles discriminations. Cette façon de procéder provient du fait que l'administration fiscale dispose, pour les sociétés belges, de toute la comptabilité, alors que, pour les établissements stables de sociétés étrangères, il peut uniquement être tenu compte du résultat de l'établissement stable par rapport au résultat étranger. Pour un établissement stable d'une société étrangère, le dividende distribué est déterminé par la partie des dividendes bruts versés par la société qui correspond proportionnellement à la part positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société. Il n'est donc pas question d'une différence de traitement mais bien d'une réglementation, adaptée aux circonstances, de deux situations différentes qui sont traitées de manière analogue.

Le Conseil des ministres ne voit aucune objection au fait de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice, mais suggère de formuler celles-ci en des termes plus précis que ceux de la partie requérante.

A.2.3.1. Dans la deuxième branche du premier moyen, la partie requérante invoque une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 5 de la directive « mère-filiale ». L'impôt attaqué devrait en effet être considéré comme une retenue à la source, alors que l'article 5 précité prévoit que les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère sont exemptés de retenue à la source. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, il faut remplir quatre conditions pour qu'il soit question d'une retenue à la source au sens de l'article 5 de la directive précitée : (1) l'impôt doit être prélevé dans l'Etat où les dividendes sont distribués; (2) le fait imposable doit être la distribution de dividendes; (3) la base imposable doit être constituée par les revenus des actions ou parts; (4) le contribuable doit être l'actionnaire ou l'associé. En l'espèce, il est satisfait à ces quatre conditions. Le cas échéant, il est proposé à la Cour de poser à la Cour de justice une question préjudicielle à ce sujet.

A.2.3.2. Selon le Conseil des ministres, l'impôt attaqué n'est pas une retenue à la source déguisée mais une cotisation distincte, calculée sur la base des dividendes distribués qui n'apparaissent pas dans le résultat imposable suite à la déduction des intérêts notionnels et à la déduction de pertes antérieures, de sorte qu'il n'y a pas violation des normes de contrôle invoquées par la partie requérante. Le Conseil des ministres ne voit toutefois aucune objection au fait de poser, le cas échéant, une question préjudicielle à la Cour de justice.

A.2.4.1. Dans la troisième branche du premier moyen, la partie requérante invoque une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 4 de la directive « mère-filiale ». L'instauration de l'impôt attaqué viole l'article 4 précité, en ce que la déduction des revenus définitivement taxés (RDT)

résultant en une exonération de 95 % des dividendes perçus, ne joue dans le cadre de cet impôt que si les dividendes perçus sont immédiatement distribués la même année. Si la société distribue les mêmes dividendes un an plus tard, l'impôt attaqué est prélevé sur une part bien plus grande que 5 % des dividendes perçus. Il y a donc une différence de traitement entre les sociétés mères belges selon la date à laquelle les dividendes perçus sont distribués, ce qui est contraire aux dispositions citées plus haut.

La Cour est invitée dans ce cadre également à poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

A.2.4.2. Le Conseil des ministres répète que l'impôt attaqué n'est pas une retenue à la source, de sorte que le problème des revenus définitivement taxés ne se pose pas. L'on ne peut suivre la partie requérante lorsqu'elle affirme que le principe d'égalité est violé en ce que les sociétés mères belges peuvent être traitées différemment selon la date à laquelle les dividendes perçus sont distribués, vu que les catégories de personnes ne sont pas comparables. Distribuer ou non des dividendes relève d'un choix stratégique de la société mère. Pour une même société, l'impôt attaqué différera à chaque exercice d'imposition en fonction du montant des dividendes distribués, de la présence d'une déduction pour capital à risque et de l'ampleur du résultat fiscal. La partie requérante ne démontre pas que la partie du dividende supérieure au seuil de 5 % sera taxée.

A.3.1. Dans le deuxième moyen, les parties requérantes font valoir que plusieurs dispositions attaquées entraînent une violation du principe de légalité en matière fiscale, garanti par les articles 170 et 172 de la Constitution.

Le principe de légalité en matière fiscale implique, d'une part, que le législateur fixe lui-même les éléments essentiels de la taxe, notamment la base imposable, et, d'autre part, que la loi fiscale est formulée en des termes précis et univoques.

L'article 47 de la loi attaquée définit la notion de « dividendes distribués » s'agissant d'un établissement belge comme « la partie des dividendes bruts distribués par la société qui correspond [proportionnellement] à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société ». La référence au « résultat comptable global » viole le principe de légalité, en ce que la société étrangère tiendra sa comptabilité selon le droit étranger et qu'il n'apparaît pas clairement comment le résultat comptable de l'établissement belge pourra être comparé au résultat comptable global de la société étrangère. En ce qui concerne de même la notion de « dividendes bruts distribués par la société », l'on n'aperçoit pas non plus clairement si celle-ci doit être comprise conformément aux règles belges ou aux règles étrangères. Il n'est pas non plus précisé ce qu'il convient de faire des éventuelles pertes de la société étrangère dans ses établissements stables étrangers ni comment doit s'effectuer le calcul concret, lorsque la maison mère distribue des dividendes sur ses réserves mais que le résultat global est négatif ou inférieur au résultat de l'établissement belge. Il y aurait en outre une différence entre les versions française et néerlandaise de la disposition attaquée. Contrairement à la version néerlandaise, la version française du texte ne précise pas que la partie du dividende doit correspondre « proportionnellement » à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société.

L'article 46, § 4, de la loi attaquée renvoie, en ce qui concerne le calcul de la cotisation distincte, à la notion de « résultat fiscal », sans apporter davantage de précisions. Dans les travaux préparatoires, on peut lire qu'il s'agit du résultat obtenu après la première opération au sens de l'article 74 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (AR/CIR 1992), ce qui implique que le législateur a laissé au pouvoir exécutif le soin de déterminer un élément essentiel de la base d'imposition. Il ressort en outre des travaux préparatoires relatifs à la disposition attaquée que le législateur et l'administration donnent une autre interprétation à la notion de « résultat fiscal », ce qui confirme également que la disposition attaquée est contraire au principe de légalité en matière fiscale.

L'article 46, § 3, de la loi attaquée renvoie, en ce qui concerne le calcul de la cotisation distincte, aux « réserves taxées au cours de l'exercice 2014 ». Il n'est toutefois pas clairement précisé comment appliquer cette disposition à des dividendes qui ont été distribués au cours de l'exercice 2014 et qui peuvent explicitement être attribués à un prélèvement de réserves taxées telles qu'elles existaient au 31 décembre 2012.

L'article 44 de la loi attaquée renvoie aux « dividendes visés à l'article 219^{ter} » du Code des impôts sur les revenus 1992. Cette disposition manque également de clarté, puisqu'elle ne précise pas de quel montant des dividendes il s'agit.

A.3.2. Selon le Conseil des ministres, les dispositions attaquées ne violent pas le principe de légalité garanti par les articles 170 et 172 de la Constitution.

La partie des dividendes distribués de la société étrangère qui peut être attribuée à l'établissement stable en Belgique peut bel et bien être déterminée. Un dividende étant une partie des bénéfices distribués, l'on peut supposer que l'origine de ce dividende est proportionnelle au résultat réalisé. Conformément à l'article 4 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'établissement stable doit établir des comptes annuels, qui donnent une image fidèle de la situation financière et du résultat de la société. Une société étrangère qui dispose d'une filiale en Belgique doit aussi déposer ses comptes annuels et, le cas échéant, ses comptes annuels consolidés, auprès de la Banque nationale de Belgique. Le contribuable et le fisc peuvent ainsi connaître facilement le résultat comptable de l'entreprise. L'absence du mot « proportionnellement » dans la version française de l'article 47 de la loi attaquée n'a pas pour conséquence de donner des significations différentes aux deux versions linguistiques.

L'on ne peut pas non plus suivre la partie requérante lorsqu'elle affirme que l'article 46, § 4, de la loi attaquée octroie une délégation illicite au pouvoir exécutif. Le texte même de la loi prévoit qu'il s'agit du résultat fiscal de la période imposable, à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées, et détermine ainsi lui-même l'essence de la notion de « résultat fiscal ».

En ce qui concerne la critique formulée à l'encontre de l'article 46, § 3, il convient de souligner qu'il s'agit d'une disposition transitoire. Cet article ne fait que confirmer que seules les réserves taxées antérieurement, c'est-à-dire les réserves qui sont nées au plus tard au cours de l'exercice d'imposition 2013, peuvent être déduites de la base de l'impôt attaqué et non les bénéfices distribués au cours de l'exercice même. L'exception n'est plus d'application à partir de l'exercice d'imposition 2015.

Enfin, l'article 44 de la loi attaquée ne fait que confirmer ce qui a déjà été prévu à l'article 46, § 5, de cette même loi et cette disposition n'est pas susceptible d'une autre interprétation.

A.4.1. Dans le troisième moyen, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec l'article 172 de la Constitution, qui garantit le principe d'égalité en matière fiscale, et ce, pour plusieurs motifs.

A.4.2.1. Dans la première branche du moyen, la partie requérante dénonce la violation du principe d'égalité, en ce que l'article 219^{ter}, § 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 46 de la loi du 30 juillet 2013, ne prend pas également en compte les réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées dans le dénominateur du facteur de proportionnalité, alors qu'il les prend en compte dans le calcul du montant des dividendes distribués. Cette méthode ferait naître une différence de traitement disproportionnée entre les contribuables, selon qu'ils ont réalisé ou non des revenus exonérés par la loi. En outre, les réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ne sont pas reprises dans le résultat fiscal, ce qui produit également des effets disproportionnés. La partie requérante illustre sa thèse par deux exemples. Enfin, le mode de calcul du facteur de proportionnalité conduirait aussi à une double imposition pour certains contribuables.

A.4.2.2. Le Conseil des ministres répond qu'en ce qui concerne le premier exemple cité par la partie requérante, il est inexact d'affirmer que le principe d'égalité serait violé en ce que deux contribuables ayant réalisé les mêmes bénéfices opérationnels, distribué le même montant de dividendes et enregistré une déduction des intérêts notionnels ou des pertes reportées pour un montant identique ne sont pas soumis à la même cotisation distincte lorsque l'un a réalisé un revenu exonéré par la loi et l'autre pas. Il s'agit ici de deux situations différentes, à savoir celle d'une société qui réalise un revenu exonéré et celle d'une autre société qui distribue des dividendes sur des bénéfices déjà taxés dans leur totalité, de sorte qu'il se justifie de ne pas soumettre ces deux catégories à la même cotisation distincte.

En ce qui concerne le deuxième exemple cité par la partie requérante, le Conseil des ministres répond que la cotisation distincte a été instaurée pour lutter contre les excès de la déduction des intérêts notionnels. Si une société n'a pas eu recours à la déduction des intérêts notionnels ou aux pertes reportées, elle ne sera pas soumise à la cotisation distincte. Par conséquent, la comparaison établie est dénuée de pertinence.

A.4.3.1. Dans la deuxième branche du moyen, la partie requérante invoque la violation du principe d'égalité, en ce que le mode de calcul du résultat fiscal fondé sur l'article 219^{ter}, § 2, modifié par la loi attaquée, du Code des impôts sur les revenus 1992 a pour effet que deux contribuables réalisant les mêmes résultats opérationnels, distribuant les mêmes dividendes et déduisant les mêmes intérêts notionnels ou enregistrant les mêmes pertes reportées - mais recourant à des déductions différentes, non visées par la cotisation distincte - sont soumis à des cotisations distinctes différentes.

A.4.3.2. Selon le Conseil des ministres, il est inexact d'affirmer que les sociétés qui ont recours à des déductions fiscales sont comparables à des sociétés qui n'y ont pas recours. La première catégorie sera en effet redevable d'un impôt des sociétés inférieur à celui de la seconde. Il est logique que la cotisation distincte qui a été instaurée en vue de lutter contre les excès de la déduction des intérêts notionnels soit plus élevée si le résultat imposable final a déjà été réduit des différentes déductions.

A.4.4.1. Dans la troisième branche du moyen, la partie requérante fait valoir que, vu que la cotisation distincte est soumise au système des versements anticipés, la société concernée sera confrontée à une majoration en cas de versements anticipés insuffisants. Ceci entraînera une différence de traitement non justifiée entre les sociétés qui distribuent des dividendes ordinaires, pour lesquelles il est impossible d'estimer exactement les versements anticipés, et les sociétés qui distribuent des dividendes intérimaires et qui peuvent exactement déterminer le montant de la distribution des dividendes et celui de la cotisation distincte.

A.4.4.2. Le Conseil des ministres répond que le fait qu'une société doive, quel que soit le type de dividendes qu'elle distribue, estimer la cotisation qui lui sera réclamée et prévoir une marge est caractéristique du système des versements anticipés. La loi fiscale prévoit le remboursement du solde non imputé des versements anticipés. Les sociétés qui ne distribuent pas de dividendes intérimaires sont en outre libres de distribuer non seulement des dividendes ordinaires, mais aussi des dividendes intermédiaires sur la base des réserves disponibles, en vue d'une meilleure estimation des versements anticipés exigibles.

A.4.5.1. Dans la quatrième branche du moyen, la partie requérante invoque une double violation du principe d'égalité, en ce que les dispositions attaquées ne prévoient ni un crédit d'impôt ni une autre compensation si la règle dite de « recapture » entre en vigueur. La première violation se situe entre, d'une part, les sociétés qui n'ont pas recours aux pertes reportées et auxquelles ne s'applique pas la règle de « recapture » et qui sont redevables de la cotisation distincte et, d'autre part, les sociétés auxquelles s'applique la règle de « recapture » et qui ne recourent pas non plus aux pertes reportées, mais doivent tout de même s'acquitter de la cotisation distincte. Une deuxième violation tiendrait dans le fait que les sociétés qui ne déduisent pas de pertes fiscales reportées et les sociétés qui déduisent des pertes reportées sont soumises, les unes comme les autres, à la cotisation distincte.

A.4.5.2. Selon le Conseil des ministres, une société qui distribue des dividendes et qui, au cours du même exercice comptable, déduit en outre des pertes fiscales reportées de ses établissements stables à l'étranger est soumise à la cotisation distincte. Une société qui distribue des dividendes mais qui ne porte pas en compte des pertes fiscales reportées ou du capital à risque ne sera, en revanche, pas soumise à cette cotisation. Il est dès lors inexact d'affirmer qu'une société qui ne déduit pas de pertes fiscales reportées et une société qui déduit des pertes reportées sont traitées de la même manière. Le fait que dans un exercice comptable ultérieur, les pertes reportées soient ajoutées, du fait de la règle de « recapture », au revenu imposable en Belgique ne porte pas atteinte au principe d'égalité.

A.4.6.1. Dans la cinquième branche du moyen, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées font naître une discrimination, en ce que la cotisation distincte n'est pas applicable aux PME. La taille des entreprises est toutefois un critère dénué de pertinence à la lumière des objectifs poursuivis par le législateur, de sorte qu'il n'est pas raisonnablement justifié d'établir une distinction entre les PME et les autres sociétés.

A.4.6.2. De son côté, le Conseil des ministres estime que le législateur a suffisamment justifié dans les travaux préparatoires l'exception prévue au profit des PME. Le législateur souligne ainsi les difficultés spécifiques auxquelles les petites entreprises sont confrontées et le fait que ce sont surtout les grandes entreprises qui constituent le groupe cible de l'érosion fiscale contre laquelle les dispositions attaquées veulent lutter.

A.4.7.1. Dans la sixième branche du moyen, la partie requérante fait valoir que l'instauration de la cotisation distincte est discriminatoire selon la nature des réserves et la date de distribution des réserves. Une société qui, à partir de l'exercice d'imposition 2014, distribue des réserves provenant d'un bénéfice qui a été soumis à l'impôt des sociétés dans sa totalité, est traitée, sans justification raisonnable, de la même manière qu'une société qui, à partir de cet exercice d'imposition, distribue des réserves provenant d'un bénéfice qui n'a pas été soumis à l'impôt des sociétés dans sa totalité si elle a eu recours, pendant l'année de distribution, à la déduction des intérêts notionnels ou de pertes antérieures. Par ailleurs, le principe d'égalité est aussi violé en ce que des sociétés ayant réalisé des bénéfices imposés de manière similaire sont traitées différemment en fonction de la période de distribution des bénéfices.

A.4.7.2. Le Conseil des ministres répond que les exemples cités par la partie requérante sont très vagues. Vu que les situations comptables des sociétés sont toutes différentes, la cotisation distincte sera toujours appliquée de manière différente. Tant en ce qui concerne la nature des réserves que la date de distribution, il s'agit de choix effectués par la société.

A.5.1. Dans le quatrième moyen, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec les conventions préventives de la double imposition.

Sur la base des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, les bénéfices réalisés dans un établissement stable étranger sont exemptés d'impôts en Belgique. Lorsqu'une société distribue les revenus exonérés par une convention et recourt simultanément à la déduction de pertes fiscales reportées ou des intérêts notionnels, elle peut éviter une nouvelle imposition de ces bénéfices grâce au mécanisme de la cotisation distincte. Il naît ainsi une différence de traitement non justifiée entre les sociétés, selon qu'elles sont soumises ou non à la cotisation distincte.

A.5.2. Selon le Conseil des ministres, le moyen n'est pas fondé. Se référant à la jurisprudence de la Cour de justice, le Conseil des ministres affirme que le capital à risque d'un établissement stable étranger doit être pris en compte pour la déduction du capital à risque au niveau de la société belge. Si une société belge distribue des dividendes qui proviennent des bénéfices d'un établissement stable étranger et recourt à la déduction du capital à risque de l'établissement stable, il est logique qu'elle soit soumise à la cotisation distincte.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses. Ces dispositions font partie du chapitre 15, section 2, sous-section 1ère « Fairness Tax ».

B.1.2. L'article 43 de la loi attaquée remplace, dans l'article 198, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), modifié en dernier lieu par la loi du 27 décembre 2012, les mots « de l'article 219*bis* » par les mots « des articles 219*bis* et 219*ter* ».

L'article 198, § 1er, 1°, ainsi modifié, est libellé comme suit :

« Ne sont pas considérés comme des frais professionnels :

1° l'impôt des sociétés, y compris les cotisations distinctes dues en vertu des articles 219*bis* et 219*ter*, les sommes versées à valoir sur l'impôt des sociétés et le précompte mobilier supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire en méconnaissance de l'article 261, mais à l'exclusion de la cotisation distincte due en vertu de l'article 219 ».

B.1.3. L'article 44 de la loi attaquée complète l'article 207, alinéa 2, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 27 décembre 2012, par les mots « , ni sur les dividendes visés à l'article 219*ter* ».

L'article 207, alinéa 2, modifié, dispose ainsi :

« Aucune de ces déductions ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79, ni sur les avantages financiers ou de toute nature reçus visés à l'article 53, 24°, ni sur l'assiette de la cotisation distincte spéciale établie sur les dépenses ou les avantages de toute nature, non justifiés conformément à l'article 219, ni sur la partie des bénéfices qui sont affectés aux dépenses visées à l'article 198, § 1er, 9° et 12°, ni sur la partie des bénéfices provenant du non-respect de l'article 194*quater*, § 2, alinéa 4 et de l'application de l'article 194*quater*, § 4, ni sur les plus-values visées à l'article 217, 3°, ni sur les dividendes visés à l'article 219*ter* ».

B.1.4. L'article 45 de la loi attaquée remplace, dans l'article 218, § 1er, du même Code, inséré par la loi du 24 décembre 2012, les mots « est éventuellement majoré » par les mots « et la cotisation distincte visée à l'article 219*ter* sont éventuellement majorés ».

La disposition modifiée est donc libellée comme suit :

« L'impôt calculé conformément aux articles 215 à 217 et la cotisation distincte visée à l'article 219ter sont éventuellement majorés comme il est prévu en matière d'impôt des personnes physiques par les articles 157 à 168, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés.

Par dérogation aux articles 160 et 165, la limitation de la majoration à 90 p.c. et le relèvement de la base de calcul à 106 p.c. de l'impôt dû à l'Etat, ne sont cependant pas applicables ».

B.1.5. L'article 46 de la loi attaquée complète la partie I, titre III, chapitre III, section II, du même Code par un article 219ter, rédigé comme suit :

« Art. 219ter. § 1er. Pour la période imposable au cours de laquelle des dividendes sont distribués au sens de l'article 18, alinéa 1er, 1° à 2°bis, une cotisation distincte est instaurée et calculée suivant les dispositions des paragraphes suivants ci-après.

Cette cotisation distincte est indépendante de, et est, le cas échéant, complémentaire à d'autres impositions qui sont dues en vertu d'autres dispositions du présent Code ou, le cas échéant, dans le cadre de la mise en œuvre de dispositions légales particulières.

§ 2. La base de cette cotisation distincte est constituée de la différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués pour la période imposable, et, d'autre part, le résultat imposable final qui est en fait soumis au taux d'impôt sur les sociétés visé aux articles 215 et 216.

§ 3. La base imposable ainsi établie est réduite de la partie des dividendes distribués qui est prélevée de réserves taxées antérieurement, et au plus tard au cours de l'exercice d'imposition 2014. Pour l'application de cette réduction, la prise en compte de réserves déjà taxées se fera en priorité sur les dernières réserves introduites.

Pour l'exercice d'imposition 2014, des dividendes distribués au cours de ce même exercice d'imposition ne peuvent jamais être pris en considération comme réserves taxées de ce même exercice d'imposition.

§ 4. Le solde obtenu est ensuite limité selon un pourcentage qui exprime le rapport entre :

- d'une part, au numérateur, la déduction des pertes reportées effectivement opérée pour la période imposable et la déduction pour capital à risque effectivement opérée pour la même période imposable, et,

- d'autre part, au dénominateur, le résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées.

§ 5. La base déterminée conformément aux paragraphes précédents ne pourra être limitée ou réduite d'aucune autre manière.

§ 6. La cotisation distincte est égale à 5 p.c. du montant ainsi calculé.

§ 7. Les sociétés qui, sur base de 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 les dividendes sont distribués, ne sont pas soumises à ladite cotisation ».

B.1.6. L'article 47 de la loi attaquée complète l'article 233 du même Code, tel qu'il a été modifié en dernier lieu par la loi du 11 mai 2007, par un alinéa 3, rédigé comme suit :

« En outre, une cotisation distincte est établie selon les règles prévues à l'article 219^{ter}. Pour l'application de cette mesure, en ce qui concerne les établissements belges, on entend par ' dividendes distribués ', la partie des dividendes bruts distribués par la société qui correspond à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société ».

B.1.7. L'article 48 de la loi attaquée complète l'article 246, alinéa 1^{er}, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 29 mars 2012, par un 3^o, rédigé comme suit :

« 3^o sans préjudice de l'application de l'article 218, la cotisation distincte visée à l'article 233, alinéa 3^o, est calculée au taux de 5 p.c. ».

B.1.8. L'article 49 de la loi attaquée remplace, dans l'article 463^{bis}, § 1^{er}, 1^o, du même Code, tel qu'il a été modifié en dernier lieu par la loi du 11 mai 2007, les mots « , 219^{bis} et 246, alinéa 1^{er}, 2^o » par les mots « , 219^{bis}, 219^{ter} et 246, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o ».

Le paragraphe 1^{er}, 1^o, ainsi modifié, dispose :

« A titre de contribution complémentaire de crise, il est établi, au profit exclusif de l'Etat, 3 centimes additionnels :

1^o à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales visées à l'article 220, 2^o et 3^o, et, pour les contribuables visés à l'article 227, 2^o et 3^o, à l'exception des Etats étrangers et de leurs subdivisions politiques et collectivités locales, à l'impôt des non-résidents, y compris les cotisations distinctes visées aux articles 219, 219^{bis} et 246, alinéa 1^{er}, 2^o; les contributions complémentaires de crise sont calculées sur ces impôts déterminés :

- avant imputation des versements anticipés visés aux articles 218, 226 et 246, alinéa 1er, 1°, et alinéa 2, des précomptes, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger et du crédit d'impôt, visés aux articles 277 à 296;

- avant application de la majoration prévue en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés visés au 1er tiret ».

B.1.9. L'article 50 de la loi attaquée insère, dans l'article 275⁷ du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 7 novembre 2011, entre les alinéas 3 et 4, un alinéa rédigé comme suit :

« Le Roi peut augmenter le pourcentage prévu à l'alinéa 3 par arrêté délibéré en Conseil des Ministres pour les employeurs visés au présent article qui, soit sont considérés comme petites sociétés sur base de l'article 15 du Code des sociétés, soit sont des personnes physiques qui répondent *mutatis mutandis* aux critères dudit article 15. Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent alinéa ».

B.1.10. L'article 51 de la loi attaquée dispose :

« Les articles 43 à 49 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2014.

Toute modification apportée à partir du 28 juin 2013 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des mesures reprises dans cette présente sous-section.

L'article 50 est applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1er janvier 2014 ».

Quant au contexte des dispositions attaquées

B.2. A partir de l'exercice d'imposition 2014, les sociétés belges et les sociétés étrangères disposant d'un établissement belge sont soumises à une cotisation distincte à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents, conformément aux articles 219^{ter} et 233, alinéa 3, du CIR 1992. L'article 227 du CIR 1992 détermine quelles sociétés étrangères sont soumises à l'impôt des non-résidents. L'article 229 du même Code définit ce qu'il convient d'entendre par « établissement belge ».

La nouvelle cotisation, dite « Fairness Tax », est applicable lorsque, pour la même période imposable, des dividendes sont distribués et que le résultat fiscal de l'entreprise est diminué, en tout ou en partie, par la déduction pour capital à risque et/ou par l'imputation de pertes fiscales reportées. Pour l'interprétation de la notion de « dividendes distribués », il est renvoyé à l'article 18, alinéa 1er, 1° à 2°*bis*, du CIR 1992.

La base de la « Fairness Tax » est constituée par « la différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués pour la période imposable, et, d'autre part, le résultat imposable final qui est en fait soumis au taux d'impôt des sociétés visé aux articles 215 et 216 » (article 219*ter*, § 2, du CIR 1992).

En ce qui concerne l'impôt des non-résidents, la cotisation distincte est liée à la distribution d'un dividende par la société étrangère. Pour les établissements belges, la loi prévoit un dividende fictif et, pour l'application de ce régime, il faut entendre par « dividendes distribués » la partie des dividendes bruts distribués par la société qui correspond proportionnellement à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société (article 233, alinéa 3, du CIR 1992).

La cotisation distincte est établie à un taux de 5 %, majoré de 3 % de contribution complémentaire de crise, soit un taux de 5,15 %. La « Fairness Tax » n'est pas déductible à l'impôt des sociétés et est soumise à un système de versements anticipés.

B.3. En ce qui concerne les mesures attaquées, les travaux préparatoires mentionnent ce qui suit :

« Une *Fairness Tax* est instaurée à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents sociétés à partir de l'exercice d'imposition 2014.

Elle est applicable aux cas dans lesquels, pour la même période imposable, d'une part, des dividendes sont distribués et, d'autre part, le résultat fiscal est diminué par la déduction pour capital à risque et/ou par l'imputation de pertes reportées.

Pour le calcul de la *Fairness Tax*, on calcule d'abord le montant de dividendes distribués que l'on ne retrouve pas dans le résultat fiscal final.

Les dividendes qui, conformément à l'article 537, CIR 92, sont réellement concernés par le taux de 10 p.c. qui y est visé ne sont dans aucun cas pris en compte dans le cadre de la *Fairness Tax*.

De ce montant de dividendes que l'on ne retrouve pas dans le résultat fiscal final, on déduit la partie du montant de dividendes qui provient de réserves taxées antérieurement.

En ce qui concerne les 'réserves taxées antérieurement', pour parer aux 'manipulations', seules les réserves constituées jusqu'à l'exercice d'imposition 2014 sont laissées hors du champ d'application de la mesure.

Lors de l'identification de l'origine d'un prélèvement sur les réserves, la méthode LIFO est appliquée : *last in, first out*.

Le solde est ensuite limité selon un pourcentage qui exprime le rapport entre, d'une part, les pertes reportées qui ont été portées en déduction et les intérêts notionnels de l'année comptable qui ont été déduits et, d'autre part, le 'résultat fiscal de la période imposable' après la première opération.

Le report de déduction pour capital à risque qui peut toujours être exonéré conformément à l'article 536, CIR 92 n'est pas concerné dans ce calcul.

Le résultat fiscal de la période imposable visé ci-dessus est le résultat obtenu après la première opération au sens de l'article 74 de l'AR/CIR 92. Il comprend donc entre autres les plus-values sur actions ou parts non exonérées.

Sur la base ainsi limitée, on applique le taux de 5 p.c. précité.

Cette cotisation distincte n'est pas déductible au titre de frais professionnel.

Cette mesure ne s'applique pas aux sociétés qui, sur base de l'article 15 du Code des sociétés, sont considérées comme petites sociétés sur base consolidée.

Cette cotisation distincte suit les règles des versements anticipés et est soumis[e] à la cotisation de crise.

Il sera procédé à une notification auprès de la Commission européenne.

Exemple 1

Une société dont le résultat fiscal est 1000 (code 012/1040 de la déclaration), déclare :

Dividendes distribués (code 059/1320) : 600

Résultat fiscal après la première opération (code 077/1430) : 1600

Revenus définitivement taxés (code 099/1433) : 300

Déduction pour capital à risque (code 103/1435) : 800
 Pertes antérieures (code 106/1436) : 50
 Base imposable au taux normal (code 112/1460) : 450

Application de la mesure :

Part des dividendes qui ne se retrouve pas dans la base imposable : $600 - 450 = 150$
 Limitation proportionnelle : $(800 + 50) / 1600 = 53,12$ p.c.
 Base pour l'impôt minimum : $150 \times 53,12 \% = 79,68$ Cotisation distincte à 5 p.c. = 3,98

Exemple 2

Prélèvement des réserves (négatif) : - 1000
 Dépenses non admises : 100
 Dividendes : 3000
 résultat fiscal après la première opération : 2100
 Déductions (RDT dividendes étrangers) : - 100
 Solde : 2000
 DCR :- 1000
 pertes antérieures : - 1000
 Reports DCR : - 1000
 résultat imposable : 0

Application de la mesure

(1) Il y a 3000 de dividendes distribués et ceux-ci sont justifiés par :

- 1000 comme prélèvement de réserves (déjà taxées) des exercices comptables antérieurs (jusqu'à l'exercice d'imposition 2014 au plus tard)

(2) De ces 3000 dividendes on ne trouve finalement rien dans le résultat imposable, parce que le résultat fiscal final imposable est 0. Le base brute pour la *Fairness Tax* est donc 3 000.

(3) 1000 des dividendes distribués provenant des réserves taxées sont retirés de la base brute de la *Fairness Tax*. Donc $3\ 000 - 1\ 000 = 2\ 000$

(4) Limitation proportionnelle

Calcul numérateur : pertes reportées (1 000) + DCR (1 000) = 2 000

Calcul dénominateur : résultat fiscal après la première opération est égal à 2 100.

Calcul ratio : $2\ 000 / 2\ 100 = 95,23$ %

DONC : calcul de la *Fairness Tax* est : Base brute (3) de 2 000 diminué avec le ratio : $2\ 000 \times 95,23 \% = 1\ 904,76$

Et cette base est soumise à la *Fairness Tax* de 5 p.c. : $1\ 904,76 \times 5 \% = 95,23$ » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/004, pp. 13-15).

Dans le rapport fait au nom de la commission des Affaires sociales du 15 juillet 2013, le ministre répond à quelques questions et observations en donnant plus de précisions sur la *Fairness Tax*.

« Le ministre répond que la *Fairness Tax* est, en réalité, assez simple. Il s'agit en fait d'une cotisation distincte sur la différence positive entre, d'une part, les dividendes bruts distribués au cours de la période imposable, et, d'autre part, le résultat fiscal final qui est effectivement soumis au taux de l'impôt des sociétés.

Le solde obtenu est ensuite limité conformément à un pourcentage qui exprime le rapport entre :

- d'une part, au numérateur, la déduction des pertes reportées réellement appliquée pour la période imposable et la déduction pour capital à risque réellement appliquée pour la même période imposable,

et,

- d'autre part, au dénominateur, le résultat fiscal de la période imposable, hormis les réductions de valeur, les provisions et les plus-values exonérées.

Le ministre précise que la *Fairness Tax* ne touche ni à la déduction RDT, ni à la déduction pour revenus de brevets, ni à la déduction pour investissements. Seules la déduction des intérêts notionnels et les pertes reportées entrent en ligne de compte pour le calcul de la cotisation distincte.

L'objectif de la mesure est en réalité de limiter les excès engendrés par la reportabilité illimitée des pertes et par la déduction des intérêts notionnels. Ces excès, qui sont du reste légaux, ont fait en sorte que certaines entreprises ne devaient pratiquement plus payer d'impôts. Étant donné que cette situation est injuste par rapport aux autres entreprises et contribuables, le gouvernement a choisi de taxer quand même ces entreprises par le biais d'une cotisation distincte, à savoir la '*Fairness Tax*'.

Le ministre signale que la nouvelle mesure a été présentée à la Commission européenne, qui vérifiera si la *Fairness Tax* est conforme à la réglementation européenne, dont la directive mère-filiale. Le ministre a toute confiance dans le fait que la *Fairness Tax* résistera au contrôle européen. La décision de la Cour européenne de justice dans le cadre de l'arrêt *Burda* du 26 juin 2008 (C-284/06) le renforce dans sa conviction que la Commission européenne ne considérera pas la *Fairness Tax* comme une retenue mobilière à la source déguisée.

Le ministre confirme que la *Fairness Tax* s'applique au rachat d'actions propres. Le rachat d'actions propres donne lieu au paiement d'un dividende. Ce dividende est pris en considération pour le calcul de la *Fairness Tax*.

La *Fairness Tax* n'a pas pour objectif d'inciter les entreprises à ne pas verser de dividendes. Si une entreprise ne distribue pas de dividendes, elle ne sera bien sûr pas redevable de la *Fairness Tax*. Elle le sera uniquement quand le montant des dividendes distribués sera plus élevé que le résultat fiscal final.

En ce qui concerne l'impôt des non-résidents, on prévoit le calcul d'un dividende fictif. Le résultat étranger en matière de dividendes est attribué à l'établissement belge dans le rapport entre le résultat fiscal étranger et le résultat fiscal belge. Cette disposition est nécessaire pour éviter toute discrimination.

Enfin, le ministre répond que le produit budgétaire escompté de la *Fairness Tax* a été calculé par le service d'études du SPF Finances sur la base de données statistiques disponibles en ce qui concerne la déduction des pertes reportées et la déduction pour capital à risque. La différence entre le produit estimé pour 2013 et 2014 s'explique par le fait que, pour 2013, il a uniquement été tenu compte des versements anticipés, alors que, pour 2014, on a tenu compte tant des recouvrements que des versements anticipés. C'est pourquoi le montant pour 2014 est plus élevé que pour 2013. Le ministre explique qu'il s'agit de chiffres nets. Cela signifie que les 50 millions d'euros de réductions de charges au profit des PME (voir le nouvel article 49) doivent en fait être soustraits du montant total pour 2014. Le produit total escompté de la *Fairness Tax* pour 2014 s'élève à 215 millions d'euros, dont sont soustraits 50 millions d'euros. Il reste donc un produit net escompté de 165 millions d'euros pour 2014 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, pp. 37-39).

B.4.1. Il ressort de ce qui précède que les mesures attaquées visent, selon le législateur, à limiter les effets engendrés par la reportabilité illimitée des pertes et par la déduction des intérêts notionnels, vu que ces effets auraient fait en sorte que certaines entreprises ne paient plus ou pratiquement plus d'impôts. Le législateur viserait ainsi à éviter toute discrimination entre contribuables.

B.4.2. Le ministre des Finances a présenté la mesure à la Commission européenne, le 8 juin 2013, dans l'optique de sa conformité au droit de l'Union européenne et plus précisément à la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dénommée ci-après : la directive « mère-filiale »). Selon les informations fournies à la Cour par le Conseil des ministres, la Commission a communiqué, le 24 septembre 2013, qu'elle réclamerait un complément d'information auprès de l'administration fiscale belge pour pouvoir se prononcer sur la conformité de la « *Fairness Tax* » aux règles européennes.

En annexe de son mémoire complémentaire, le Conseil des ministres a transmis à la Cour un courrier de la Commission datant du 1er août 2014, dans lequel la Commission informe les autorités belges que l'article 219^{ter} du CIR 1992 semble contraire à l'article 4 de la directive « mère-filiale », aux articles 49 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et aux articles 31 et 40 de l'Accord sur l'Espace économique européen. Le Conseil des ministres a également fourni à la Cour la réponse qu'ont adressée les autorités belges par courrier du 9 octobre 2014 à la Commission, par lequel elles déclarent être en désaccord avec le point de vue de la Commission.

Quant au fond

En ce qui concerne la première branche du premier moyen

B.5.1. Dans la première branche du premier moyen, la partie requérante fait valoir que la mesure attaquée viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Le cas échéant, il est demandé à la Cour d'interroger la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel sur l'interprétation de la disposition conventionnelle précitée.

B.5.2. Les articles 10, 11 et 172 de la Constitution disposent :

« Art. 10. Il n'y a dans l'Etat aucune distinction d'ordres.

Les Belges sont égaux devant la loi; seuls ils sont admissibles aux emplois civils et militaires, sauf les exceptions qui peuvent être établies par une loi pour des cas particuliers.

L'égalité des femmes et des hommes est garantie ».

« Art. 11. La jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges doit être assurée sans discrimination. A cette fin, la loi et le décret garantissent notamment les droits et libertés des minorités idéologiques et philosophiques ».

« Art. 172. Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts.

Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

B.5.3. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine : le principe d'égalité et de non-discrimination est applicable à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés, en ce compris ceux résultant des conventions internationales liant la Belgique. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5.4. L'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne dispose :

« Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux ».

B.6. La suppression des restrictions à la liberté d'établissement s'étend aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un autre Etat membre (CJUE, 23 février 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*, point 13). Toujours selon la jurisprudence de la Cour de justice, il découle de l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne qu'une entreprise a la liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans l'Etat membre d'accueil et que ce libre choix ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires (CJUE, 23 février 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*, point 14; 28 janvier 1986, 270/83, *Commission c. France*, point 22).

B.7. Selon la partie requérante, la « *Fairness Tax* » entrave le libre choix des sociétés étrangères concernant la forme juridique pour l'exercice de leurs activités en Belgique, puisqu'elles sont traitées différemment selon qu'elles exercent leurs activités en Belgique à travers un établissement fixe ou à travers une filiale.

Une société étrangère, établie au sein de l'Union européenne, qui exerce ses activités économiques en Belgique à travers une société filiale distincte, sera confrontée à l'application de la « *Fairness Tax* » si elle distribue un dividende sur les résultats de la filiale belge. Une telle distribution de dividende sera uniquement influencée par les résultats de la filiale belge et par les décisions prises par celle-ci. La filiale belge qui distribue des bénéfices à sa société mère sera soumise à l'impôt contesté, que la société mère distribue elle-même des bénéfices ou non. En cas de mise en réserve complète des bénéfices de la filiale belge, aucune « *Fairness Tax* » ne sera due, que l'entreprise étrangère distribue ou non un dividende.

Une société étrangère, établie au sein de l'Union européenne, qui exerce ses activités économiques en Belgique à travers un établissement stable sera confrontée à l'application de la « *Fairness Tax* » selon que la société étrangère distribue ou non un dividende. Si la société étrangère ne distribue aucun dividende, aucune taxe ne sera due, même si des bénéfices de l'établissement stable belge ont afflué vers la maison mère. En revanche, si la société étrangère distribue un dividende, une « *Fairness Tax* » sera toujours due, même si aucun bénéfice n'a afflué de l'établissement stable en Belgique vers la maison mère. Dans ce cas, la « *Fairness Tax* » est influencée aussi par les résultats et les décisions relatifs aux activités qui ne se déroulent pas en Belgique et qui sont donc totalement étrangères aux activités de l'établissement stable belge. L'entreprise étrangère peut donc être taxée sur son bénéfice réalisé à l'étranger, au seul motif qu'elle dispose d'un établissement stable en Belgique.

Les sociétés étrangères, établies au sein de l'Union européenne, seraient donc traitées différemment en ce qui concerne l'application de l'impôt complémentaire sur les dividendes selon qu'elles décident de développer leurs activités économiques en Belgique à travers une filiale belge distincte ou un établissement stable belge. C'est ainsi que la partie requérante estime que la société étrangère qui opte pour un établissement stable en Belgique est traitée de manière moins favorable dans le système de l'impôt attaqué, ce qui serait contraire à la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

La partie requérante voit aussi une discrimination fondée sur la nationalité entre l'établissement stable d'une société étrangère et une société belge. Les établissements stables des sociétés étrangères peuvent être soumis à l'impôt attaqué malgré le fait que la totalité des bénéfices qui peuvent être imputés à l'établissement stable belge a été réservée ou réinvestie en Belgique, alors que cet impôt n'est pas applicable à la société belge qui réserve ou réinvestit la totalité de ses bénéfices. Cette différence de traitement constituerait une violation du principe d'égalité et de la liberté d'établissement, ce qui est interdit par les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

B.8. Il est demandé à la Cour de poser à la Cour de justice des questions préjudicielles sur l'interprétation du droit de l'Union européenne. La partie requérante invoque, à l'appui de sa demande, l'arrêt de la Cour de justice du 23 février 2006 dans l'affaire C-253/03, par lequel la Cour de justice a jugé ce qui suit :

« 11. Par sa première question, le juge de renvoi demande, en substance, si les articles 52 et 58 du traité s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, dans le cas d'une succursale d'une société ayant son siège dans un autre État membre, un taux d'imposition sur les bénéfices de cette succursale supérieur au taux d'imposition sur les bénéfices d'une filiale d'une telle société, lorsque cette filiale effectue un versement intégral de ses bénéfices à sa société mère.

12. Il y a lieu de rappeler que l'article 52 du traité constitue une des dispositions fondamentales du droit communautaire et est directement applicable dans les États membres (voir, notamment, arrêt du 21 septembre 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, *Rec.* p. I-6161, point 34).

13. En vertu de cette disposition, la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants. La suppression des restrictions à la liberté d'établissement s'étend aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un autre État membre (arrêts du 28 janvier 1986, *Commission c. France*, 270/83, *Rec.* p. 273, point 13, et du 29 avril 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, *Rec.* p. I-2651, point 22).

14. L'article 52, premier alinéa, seconde phrase, du traité, laissant expressément aux opérateurs économiques la possibilité de choisir librement la forme juridique appropriée pour

l'exercice de leurs activités dans un autre État membre, ce libre choix ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires (arrêt *Commission c. France*, précité, point 22).

15. La liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans un autre État membre a ainsi, notamment, pour objet de permettre aux sociétés ayant leur siège dans un État membre d'ouvrir une succursale dans un autre État membre pour y exercer leurs activités dans les mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux filiales.

16. À cet égard, il y a lieu de constater que le taux d'imposition définitif de 42 % applicable aux bénéfices des succursales des sociétés mères ayant leur siège dans un autre État membre constitue, d'une manière générale, un traitement désavantageux par rapport au taux d'imposition réduit à 33,5 %, voire même 30 %, applicable aux bénéfices des filiales de telles sociétés.

17. Il résulte de ce qui précède que le refus d'appliquer le taux d'imposition réduit aux succursales rend moins attrayant, pour les sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres, l'exercice de la liberté d'établissement par l'intermédiaire d'une succursale. Il s'ensuit qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal limite la liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans un autre État membre.

18. Il convient dès lors d'examiner si cette différence de traitement est objectivement justifiée.

19. Le *Finanzamt* et le gouvernement allemand font valoir que la différence de traitement des succursales par rapport aux filiales se rapporte à des situations qui ne sont pas objectivement comparables.

20. Ils font notamment valoir que les bénéfices, distribués par une filiale à sa société mère, quittent le patrimoine de la filiale tandis que les bénéfices transférés par une succursale à sa maison mère continuent à faire partie du patrimoine interne de la même société. Selon le gouvernement allemand et le *Finanzamt*, cette différence fondamentale ainsi que des motifs d'ordre pratique ont conduit le législateur national à exclure l'application du taux d'imposition réduit aux bénéfices des succursales.

21. Le *Finanzamt* ajoute que le taux d'imposition réduit applicable aux filiales est justifié par le fait que l'impôt prélevé auprès d'une filiale doit être imputé sur la dette fiscale de la société mère bénéficiaire, soumise en Allemagne à une obligation fiscale illimitée, afin d'éviter la double imposition de ces contribuables.

22. En ce qui concerne d'abord l'argument du gouvernement allemand et du *Finanzamt*, selon lequel il existe une différence fondamentale entre la distribution des bénéfices par une filiale à sa société mère et le transfert des bénéfices à l'intérieur d'une société, il convient d'indiquer ce qui suit.

23. Dans les deux cas, les bénéfices sont mis à la disposition de la société qui contrôle respectivement la filiale et la succursale. En effet, la seule véritable différence entre ces deux situations réside dans le fait que la distribution des bénéfices d'une filiale à sa société mère présuppose l'existence d'une décision formelle à cet égard tandis que les bénéfices d'une succursale d'une société font partie du patrimoine de cette société même en l'absence d'une décision formelle.

24. En outre, il ressort de la décision de renvoi, ainsi que des observations du *Finanzamt* et du gouvernement allemand que, même si les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère quittaient le patrimoine de cette filiale, lesdits bénéfices pourraient encore être mis à la disposition de ladite filiale par sa société mère, sous forme de capital propre ou de prêt d'actionnaire.

25. Dès lors, la circonstance que les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère quittent le patrimoine de ladite filiale ne justifie pas l'application d'un taux d'imposition inférieur aux bénéfices d'une telle filiale que celui qui est applicable aux mêmes bénéfices d'une succursale.

26. En ce qui concerne l'argument du *Finanzamt* selon lequel l'application du taux d'imposition réduit aux filiales est justifié[e] pour éviter la double imposition des contribuables soumis à l'impôt à titre principal en Allemagne, il y a lieu de constater que ce taux d'imposition ne s'applique pas uniquement aux bénéfices distribués à cette catégorie de contribuables. En effet, le taux d'imposition réduit est également applicable à la distribution des bénéfices par des filiales allemandes à des sociétés mères ayant leur siège dans un autre État membre, comme par exemple au Luxembourg.

27. S'agissant d'une filiale allemande d'une société luxembourgeoise, il convient, par ailleurs, d'ajouter que le taux d'imposition réduit applicable aux bénéfices d'une telle filiale, par rapport au taux applicable aux bénéfices d'une succursale, n'est pas compensé par une imposition plus élevée de ces bénéfices au niveau de la société mère luxembourgeoise.

28. En effet, le *Bundesfinanzhof* indique que, en vertu d'une lecture combinée des articles 5, paragraphe 1, 13, paragraphes 1 et 2, et 20, paragraphes 1 et 2, de la convention de prévention de la double imposition entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne, tant les bénéfices qu'une société luxembourgeoise perçoit d'une succursale allemande que ceux qu'elle perçoit d'une filiale allemande sont exonérés de l'impôt luxembourgeois sur les sociétés.

29. À la lumière des indications fournies par le *Bundesfinanzhof* dans la décision de renvoi, il apparaît, par ailleurs, que la réglementation nationale, en ce qui concerne le mode de détermination de la base imposable, ne fait pas de distinction entre les sociétés ayant leur siège dans un autre État membre, selon qu'elles exercent leurs activités par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une filiale, qui soit de nature à fonder une différence de traitement entre les deux catégories de sociétés.

30. Dans ces conditions, il apparaît que les filiales et les succursales allemandes des sociétés ayant leur siège au Luxembourg se trouvent dans une situation objectivement comparable.

31. Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la première question que les articles 52 et 58 du traité s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, dans le cas d'une succursale d'une société ayant son siège dans un autre État membre, un taux d'imposition sur les bénéfices de cette succursale supérieur au taux d'imposition sur les bénéfices d'une filiale d'une telle société, lorsque cette filiale effectue un versement intégral de ses bénéfices à sa société mère » (CJUE, 23 février 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*, points 11 à 31).

B.9.1. Le Conseil des ministres fait valoir en ordre principal que la situation d'un établissement stable d'une société étrangère et celle d'une filiale d'une société étrangère ne sont pas comparables. Le Conseil des ministres souligne que les dispositions attaquées apportent une restriction à l'exonération fiscale illimitée, accordée auparavant, des pertes reportées et à la déduction des intérêts notionnels pour lutter ainsi contre les excès de ces exonérations. La première différence de traitement qui est critiquée ne découlerait pas des dispositions attaquées, mais des caractéristiques propres à un établissement stable, étant donné que les établissements belges de sociétés étrangères ne distribuent pas eux-mêmes de dividendes et diffèrent dès lors fondamentalement des filiales de sociétés étrangères, qui peuvent effectivement, quant à elles, distribuer des dividendes. En outre, l'impôt attaqué ne concernerait pas les sociétés étrangères, mais les établissements belges de sociétés étrangères et les sociétés belges, éventuellement filiales de sociétés étrangères.

B.9.2. Quant à la deuxième différence de traitement entre un établissement stable d'une société étrangère et une société belge, le Conseil des ministres souligne que l'article 233, modifié, du CIR 1992 prévoit le calcul d'un dividende fictif pour éviter d'éventuelles discriminations. Cette manière de procéder proviendrait du fait que l'administration fiscale dispose, pour les sociétés belges, de toute la comptabilité, alors que, pour les établissements stables de sociétés étrangères, il peut uniquement être tenu compte du résultat de l'établissement stable par rapport au résultat étranger. Pour un établissement stable d'une société étrangère, le dividende distribué est déterminé par la partie des dividendes bruts distribués par la société qui correspond proportionnellement à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de la société. Il ne

s'agirait donc pas d'une différence de traitement, mais bien d'une règle adaptée aux circonstances de deux situations différentes qui sont traitées de manière analogue.

B.9.3. Le Conseil des ministres peut toutefois consentir à la proposition, formulée par la partie requérante, de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice.

B.10.1. Pour examiner la première branche du premier moyen, il convient de savoir si l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit être interprété comme s'opposant ou non à un régime tel que celui qui est attaqué devant la Cour et dans le cadre duquel

a) les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qui n'apparaissent pas dans le résultat imposable final de la société, que des bénéfices aient afflué ou non de l'établissement stable en Belgique vers la maison mère, alors que les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'une filiale belge ne sont pas soumises à un tel impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qui n'apparaissent pas dans le résultat imposable final de la société, que la filiale ait distribué un dividende ou non;

b) en cas de mise en réserve complète du bénéfice belge, les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qui n'apparaissent pas dans le résultat imposable final de la société, alors que les sociétés belges ne sont pas soumises à un tel impôt en cas de mise en réserve complète du bénéfice.

B.10.2. L'article 267 du TFUE habilite la Cour de justice à statuer, à titre préjudiciel, aussi bien sur l'interprétation des actes des institutions de l'Union que sur la validité de ces actes. En vertu de son troisième alinéa, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice si ses décisions - comme celles de la Cour constitutionnelle - ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute quant à l'interprétation ou la validité d'une disposition du droit de l'Union qui présente une importance pour la solution

d'un litige pendant devant cette juridiction, celle-ci doit interroger la Cour de justice à titre préjudiciel, y compris d'office, sans qu'aucune partie ne l'ait demandé.

B.11. Avant de se prononcer sur la première branche du premier moyen, il convient de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la première question préjudicielle énoncée dans le dispositif.

En ce qui concerne la deuxième branche du premier moyen

B.12.1. Dans la deuxième branche du premier moyen, la partie requérante dénonce une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 5 de la directive « mère-filiale ».

B.12.2. L'article 5, paragraphe 1, de la directive « mère-filiale » dispose :

« Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source ».

B.12.3. Selon la partie requérante, l'impôt attaqué devrait être considéré comme une retenue à la source, lorsqu'il est prélevé sur le bénéfice distribué par la filiale à la société mère, alors que l'article 5 précité prévoit que les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère sont exemptés de retenue à la source.

B.13. Selon le Conseil des ministres, l'impôt attaqué n'est pas une retenue à la source déguisée, mais une cotisation distincte, calculée en fonction des dividendes distribués qui n'apparaissent pas dans le résultat imposable du fait de la déduction des intérêts notionnels et de la déduction de pertes antérieures, de sorte qu'il ne saurait être question d'une violation des normes de référence invoquées par la partie requérante.

B.14. L'article 5 de la directive précitée ne définit pas la retenue à la source. Dans l'arrêt du 12 décembre 2006, dans l'affaire C-446/04, la Cour de justice a considéré ce qui suit :

« S'agissant de l'interdiction faite aux Etats membres, à l'article 5 de la directive 90/435, de prélever une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale résidente à sa société mère résidant dans un autre Etat membre, la Cour a déjà jugé que constituait une retenue à la source toute imposition sur les revenus perçus dans l'Etat dans lequel les dividendes sont distribués et dont le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, lorsque l'assiette de cet impôt est le rendement desdits titres et que l'assujetti est le détenteur des mêmes titres (arrêts du 8 juin 2000, *Epson Europe*, C-375/98, Rec. p. I-4243, point 23; *Athinaiki Zythopoiia*, précité, points 28 et 29, ainsi que *Océ Van der Grinten*, précité, point 47) » (CJCE, 12 décembre 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, point 108).

B.15.1. Il en ressort que les conditions cumulatives suivantes doivent être remplies pour qu'il soit question d'une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive précitée : (1) le fait imposable doit être la distribution de dividendes; (2) la base imposable doit être constituée par les revenus des actions ou parts; (3) le contribuable doit être le détenteur des titres.

B.15.2. Les parties devant la Cour sont d'accord pour dire que la « *Fairness Tax* » répond aux deux premières conditions. Elles sont toutefois en désaccord en ce qui concerne la troisième condition.

B.16.1. La partie requérante fonde son point de vue sur l'arrêt de la Cour de justice du 4 octobre 2001, dans l'affaire C-294/99, par lequel la Cour de justice a jugé que :

« il y a retenue à la source, au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, lorsqu'une disposition de droit national prévoit, en cas de distribution de bénéfices par une filiale (société anonyme ou société similaire) à sa société mère, que, pour déterminer le bénéfice imposable de la filiale, doivent être réintégrés dans la base imposable les bénéfices nets totaux réalisés par celle-ci, y compris les revenus qui ont été soumis à une imposition spéciale entraînant l'extinction de la dette fiscale ainsi que les revenus non imposables, alors que les revenus relevant de ces deux catégories ne seraient pas imposables, sur le fondement de la législation nationale, s'ils étaient restés au sein de la filiale et n'avaient pas été distribués à la société mère » (CJCE, 4 octobre 2001, C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia*, point 33).

B.16.2. La partie requérante déduit de cet arrêt que la troisième condition - à savoir que le détenteur des titres doit être le contribuable - ne serait pas déterminante, selon la Cour de justice, pour établir si un impôt est une retenue à la source ou non. Pour apprécier la thèse de

la retenue à la source, la Cour opterait pour une approche économique. La partie requérante estime également que le contribuable de la « *Fairness Tax* » n'est la société distributrice belge que sur le plan formel et qu'en réalité, c'est l'actionnaire qui est le contribuable, puisque le dividende versé sera diminué de la taxe payée anticipativement. Il s'ensuit que la troisième condition serait en tout état de cause rencontrée.

B.17. Le Conseil des ministres, de son côté, estime que la Cour de justice a rejeté l'approche qui est défendue par la partie requérante, et ce dans son arrêt du 26 juin 2008, concernant l'affaire C-284/06. Par cet arrêt, la Cour de justice a jugé ce qui suit :

« 56. Dès lors, la troisième condition relative à l'existence d'une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 fait défaut dans l'affaire au principal.

57. Cette appréciation ne saurait être remise en cause par les arguments que *Burda* et la Commission des Communautés européennes tirent de l'arrêt *Athinaiki Zythopoiia*, précité, pour soutenir que la Cour n'applique pas en réalité la condition susvisée et privilégie une approche fondée sur des appréciations économiques.

58. En particulier, selon la Commission, l'interprétation des conditions d'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 doit tenir compte de la fonction économique particulière du mécanisme de retenue à la source que cette directive prévoit. À défaut, l'application de cette disposition serait compromise dans les cas les plus fréquents, à savoir chaque fois qu'une filiale distribuerait des dividendes à ses sociétés mères lorsque ces dernières résideraient dans un État membre autre que celui de la filiale.

59. À ce titre, la Commission ajoute que l'effet économique de l'imposition de la société filiale correspond à une imposition de la société mère, étant donné que l'impôt est retenu par la société distribuant les bénéfices et est directement versé aux services fiscaux.

60. Les allégations qui précèdent ne sauraient être retenues.

61. Il convient de constater d'emblée qu'il résulte de la jurisprudence postérieure à l'arrêt *Athinaiki Zythopoiia*, précité, que la Cour maintient, comme condition concernant la notion de « retenue à la source » au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, celle selon laquelle l'assujetti est le détenteur des titres (voir arrêts précités, *Océ van der Grinten*, point 47, et *Test Claimants in the FII Group Litigation*, point 108).

62. Par ailleurs, cette constatation ne saurait être écartée sur la base de prétendues considérations économiques inhérentes au mécanisme de retenue à la source, comme celles invoquées par la Commission. En effet, de telles considérations, à les supposer pertinentes, ne

sous-tendent l'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 que si les conditions énoncées par la jurisprudence citée au point 52 du présent arrêt sont toutes réunies.

63. La troisième condition relative à l'existence d'une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 n'étant pas remplie dans l'affaire au principal, cette disposition ne s'oppose pas à un mécanisme de correction comptable tel que celui prévu à l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996.

64. Par conséquent, il convient de répondre à la première question qu'une disposition du droit national qui prévoit, en cas de distribution de bénéfices d'une filiale à sa société mère, l'imposition des revenus et des accroissements d'actifs de la filiale qui n'auraient pas été imposés si cette dernière les avait thésaurisés au lieu de les distribuer à la société mère, ne constitue pas une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 » (CJCE, 26 juin 2008, C-284/06, *Burda*).

B.18.1. Bien qu'il soutienne que la « Fairness Tax » - lorsqu'elle est imposée dans le cadre d'une distribution de bénéfices par une société filiale à sa société mère - n'est pas une retenue à la source déguisée, le Conseil des ministres ne s'oppose pas au fait de poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

B.18.2. Par conséquent, il s'indique, en ce qui concerne la qualification de la « *Fairness Tax* », de poser à la Cour de justice la deuxième question préjudicielle énoncée dans le dispositif.

En ce qui concerne la troisième branche du premier moyen

B.19.1. Dans la troisième branche du premier moyen, la partie requérante dénonce une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 4, paragraphe 3, de la directive « mère-filiale ».

B.19.2. L'article 4, paragraphe 3, de la directive « mère-filiale » dispose :

« Tout Etat membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère.

Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale ».

B.20.1. La directive « mère-filiale » instaure une neutralité fiscale pour les distributions de dividendes internationales entre les sociétés mères et filiales concernées. L'article 4 de la directive prévoit dès lors l'application soit d'un régime d'imputation, soit d'un régime d'exonération sur les dividendes perçus, afin d'éviter une double imposition économique des dividendes.

B.20.2. Lors de la transposition de la directive, le législateur belge a opté pour la première méthode, en instaurant, à l'article 202 du CIR 1992, le régime des revenus définitivement taxés. Le régime consiste à permettre la déduction des dividendes sur le bénéfice de la société, à concurrence de 95 %, lorsqu'il est satisfait aux conditions prévues par la loi. L'impôt des sociétés est prélevé sur les 5 % restants.

B.21. Selon la partie requérante, la « *Fairness Tax* » aurait pour effet que les dividendes sont pris en compte pour plus de 5 % à l'impôt des sociétés belge, de sorte que le système ne serait plus conforme à l'article 4, paragraphe 3, de la directive « mère-filiale ».

L'exonération de 95 % des dividendes perçus n'est applicable à cet impôt que si le dividende perçu est distribué immédiatement dans l'année. Si la société distribue ce dividende au cours d'une année ultérieure, le dividende perçu sera soumis à la taxe attaquée pour une part bien supérieure à 5 %. Le facteur de proportionnalité ne tiendrait dès lors pas compte du dividende perçu, mais uniquement des bénéfices de l'année et de la déduction des intérêts notionnels appliquée à ceux-ci ou de la perte de cette année-là. Le problème provient du fait que les dividendes perçus pouvant entrer en considération pour la déduction des revenus définitivement taxés réduisent la base finale de l'impôt des sociétés. Ceci a pour effet d'augmenter le bénéfice distribué non imposé, qui sert de base pour le calcul de la « *Fairness Tax* ». Dans le cas d'une redistribution, les dividendes pouvant être pris en considération pour la déduction des revenus définitivement taxés sont donc repris dans la base de la « *Fairness Tax* », de sorte qu'il n'est pas octroyé d'exonération totale.

Les sociétés mères belges sont donc traitées différemment selon le moment où intervient la distribution de dividendes perçus, ce qui entraînerait selon la partie requérante une violation des normes de référence précitées.

B.22. Selon le Conseil des ministres, la partie requérante ne peut être suivie lorsqu'elle affirme que le principe d'égalité est violé en ce que les sociétés mères belges peuvent être traitées différemment selon le moment où intervient la distribution des dividendes perçus, puisque les catégories de personnes ne sont pas comparables. La distribution ou non de dividendes est un choix stratégique de la société mère. L'impôt attaqué différera pour une même société à chaque exercice d'imposition, en fonction de l'ampleur des dividendes versés, de la présence d'une déduction pour capital à risque et de la hauteur du résultat fiscal. Le régime attaqué n'aurait donc pas pour conséquence de soumettre à l'impôt une partie du dividende excédant le seuil des 5 %.

B.23.1. Avant d'examiner la troisième branche du moyen, il y a lieu de savoir si l'article 4, paragraphe 3, de la directive « mère-filiale » doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime national permettant de prélever un impôt sur la distribution de dividendes, si ce régime a pour effet que lorsqu'un dividende perçu est distribué par une société au cours d'une année ultérieure à celle au cours de laquelle elle a elle-même perçu ce dividende, elle est taxée sur une partie du dividende qui excède le seuil fixé à l'article 4, paragraphe 3, précité, de la directive, alors que tel n'est pas le cas lorsque cette société redistribue un dividende au cours de l'année où elle a elle-même perçu ce dividende.

B.23.2. Par conséquent, avant de statuer au fond, il y a lieu de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la troisième question préjudicielle reproduite dans le dispositif.

Par ces motifs,

la Cour,

avant de se prononcer sur le premier moyen, pose à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

1. L'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime national dans lequel :

a) les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final de la société - que des bénéfices de l'établissement stable en Belgique aient afflué ou non vers la maison mère -, alors que les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'une filiale en Belgique ne sont pas soumises à un tel impôt lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final - que la filiale ait distribué un dividende ou non;

b) les sociétés établies dans un autre Etat membre et disposant d'un établissement stable en Belgique sont soumises à un impôt en cas de mise en réserve complète des bénéfices belges, lorsqu'elles décident de distribuer des bénéfices qu'on ne retrouve pas dans le résultat imposable final de la société, alors que les sociétés belges ne sont pas soumises à un tel impôt en cas de mise en réserve complète des bénéfices ?

2. L'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents doit-il être interprété en ce sens qu'il y a retenue à la source lorsqu'une disposition de droit national prévoit que les distributions de bénéfices d'une filiale à sa société mère sont soumises à un impôt, étant donné que des dividendes sont distribués au cours de la même période imposable et que le résultat fiscal est diminué en tout ou en partie de la déduction pour capital à risque et/ou pertes fiscales reportées, alors que les bénéfices ne seraient pas

imposables en vertu de la législation interne s'ils restaient au niveau de la filiale et n'étaient pas distribués à la société mère ?

3. L'article 4, paragraphe 3, de la directive 2011/96/UE doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime national prélevant un impôt sur la distribution de dividendes, si ce régime a pour conséquence que lorsqu'un dividende perçu est distribué par une société au cours d'une année ultérieure à celle au cours de laquelle elle l'a elle-même perçu, elle est taxée sur une partie du dividende qui dépasse le seuil prévu à l'article 4, paragraphe 3, précité, de la directive, alors que tel n'est pas le cas lorsque cette société distribue à nouveau un dividende au cours de l'année où elle le perçoit ?

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 28 janvier 2015.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen