

Numéro du rôle : 5828
Arrêt n° 24/2018 du 1er mars 2018

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, des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite E. De Groot, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite E. De Groot,

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.

Par arrêt interlocutoire n° 11/2015 du 28 janvier 2015, publié au *Moniteur belge* du 19 mars 2015, la Cour a posé 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 ? ».

Par arrêt du 17 mai 2017 dans l'affaire C-68/15, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions.

Par ordonnance du 21 juin 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé :

- de rouvrir les débats,
- d'inviter les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 20 juillet 2017 au plus tard et à communiquer aux autres parties dans le même délai, leurs observations éventuelles à la suite de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne précité, et à répondre en particulier aux points 47 à 49 de cet arrêt.

La partie requérante et le Conseil des ministres ont introduit des mémoires complémentaires.

Par ordonnance du 18 octobre 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 14 novembre 2017 et l'affaire mise en délibéré.

A la suite de la demande de la partie requérante à être entendue, la Cour, par ordonnance du 14 novembre 2017, a fixé l'audience au 13 décembre 2017.

A l'audience publique du 13 décembre 2017 :

- ont comparu :
 - . Me P. Renier et Me G. Coppens, 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 était 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 voyait aucune objection au fait de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice, mais suggérait 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 était 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 était 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, la partie requérante fait 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 219ter, § 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 219ter, § 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, la partie requérante fait 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.

A.6. Par son arrêt n° 11/2015 du 28 janvier 2015, la Cour a posé trois questions préjudicielles à la Cour de justice. Par suite de l'arrêt de la Cour de justice du 17 mai 2017, la partie requérante et le Conseil des ministres ont introduit un mémoire complémentaire.

A.7. La partie requérante relève que la Cour de justice confirme que les articles 43 à 51 attaqués de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses sont contraires à l'article 4, paragraphe 1, a), 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 (ci-après : la directive « mère-filiale »).

La Cour de justice confirme que l'application de la « Fairness Tax » a pour conséquence que lorsqu'une filiale étrangère distribue des bénéfices à une société mère belge et que cette société mère distribue à nouveau, l'année suivante, le bénéfice distribué, ce bénéfice distribué est imposé à un taux supérieur à 5 %, ce qui constitue une double imposition. Pour cette raison déjà, les dispositions attaquées doivent être annulées.

A.8.1. La partie requérante maintient ensuite sa position selon laquelle les dispositions attaquées violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), en ce qu'elles établissent une discrimination entre (l'établissement stable belge d') une société étrangère et une société belge.

En réponse à la question préjudicielle que la Cour a posée à ce sujet, la Cour de justice a répondu que la Cour doit vérifier si le mode de calcul de la « Fairness Tax » aboutit « dans toutes les situations » à ce que le traitement fiscal réservé aux établissements belges d'entreprises étrangères ne soit pas moins avantageux que celui auquel sont soumises les entreprises belges. Selon la Cour de justice, un traitement est moins avantageux lorsque la « Fairness Tax » impose également des bénéfices qui ne relèvent pas de la compétence fiscale de la Belgique.

A.8.2. Selon la partie requérante, les dispositions attaquées aboutissent à un tel traitement fiscal moins avantageux des établissements belges de sociétés étrangères.

Elle relève que la base imposable de la « Fairness Tax » est établie différemment pour les entreprises belges, d'une part, et pour les établissements belges d'entreprises étrangères, d'autre part. Pour les entreprises belges, c'est le dividende brut effectivement imposable qui est pris en compte, tandis que, pour les établissements belges d'entreprises étrangères, un dividende fictif est pris en compte. Celui-ci est calculé sur la base de la partie des dividendes bruts distribués par l'entreprise étrangère qui correspond proportionnellement à la partie positive du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat comptable global de l'entreprise étrangère.

Cette imputation d'un dividende fictif à l'établissement belge d'une entreprise étrangère pour établir la base imposable de la « Fairness Tax » a incontestablement pour conséquence que des bénéfices qui ne sont pas compris dans le résultat fiscal de cet établissement belge et qui ne relèvent en principe pas de la compétence fiscale de la Belgique seront imposables. Pareille conséquence est clairement contraire à l'objectif de la « Fairness Tax » et implique qu'une entreprise étrangère est défavorisée par rapport à une entreprise belge.

A.8.3. La partie requérante donne l'exemple suivant à l'appui de sa position : une entreprise allemande ayant un établissement belge réalise au cours de la première année un bénéfice de 1 000 euros en Allemagne et une perte de 100 euros en Belgique. La deuxième année, l'entreprise allemande ne fait pas de bénéfice en Allemagne mais un bénéfice de 100 euros en Belgique, de sorte que le résultat comptable de l'entreprise allemande est limité au bénéfice belge de 100 euros. L'entreprise allemande peut toutefois imputer en Belgique la perte de 100 euros de la première année sur le bénéfice de 100 euros de la deuxième année, si bien que la base imposable finale est 0.

La deuxième année, l'entreprise allemande décide de distribuer, à titre de dividende, tous les bénéfices à ses actionnaires. Le dividende distribué est de 1 000 euros, soit le bénéfice de 1 000 euros réalisé la première année en Allemagne. Le bénéfice belge est de 0 euro (perte de 100 euros la première année, plus le bénéfice de 100 euros la deuxième année), de sorte qu'aucun dividende belge ne peut être distribué. Le dividende distribué provient donc entièrement du bénéfice réalisé en Allemagne.

Bien qu'aucun bénéfice belge ne soit distribué, une « Fairness Tax » sera due. En effet, la base du calcul de l'impôt, à savoir le dividende distribué de 1 000 euros, est supérieure au bénéfice total belge de 0 euro. Une « Fairness Tax » doit donc être payée sur le bénéfice allemand de 1 000 euros, qui ne relève pas de la compétence fiscale de la Belgique.

Cet exemple démontre qu'il existe des situations où l'établissement belge d'une entreprise étrangère doit payer la « Fairness Tax » sur des bénéfices qui ne relèvent en principe pas de la compétence fiscale de la Belgique. La Cour de justice a indiqué que l'entreprise étrangère est, en pareil cas, traitée de manière moins favorable qu'une entreprise belge et que cette différence de traitement n'est pas justifiée.

A.8.4. La partie requérante conclut que la « Fairness Tax » viole la liberté d'établissement, telle qu'elle est garantie par l'article 49 du TFUE. Par conséquent, les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1er et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses doivent être annulés intégralement.

Elle ajoute que le mode de calcul spécifique de la « Fairness Tax » pour les entreprises étrangères a été instauré afin d'éviter des discriminations. Si ce mode de calcul spécifique n'est pas compatible avec le droit de l'Union en raison d'une violation de la liberté d'établissement, il sera incontestablement question d'une discrimination, comme le ministre des Finances l'a lui-même confirmé au cours des travaux préparatoires. Par conséquent, les dispositions attaquées doivent aussi être annulées intégralement pour cette raison.

A.9. Le Conseil des ministres maintient sa position telle qu'elle est exposée dans ses mémoires précédents. En ce qui concerne la réponse de la Cour de justice à la première question préjudicielle, le Conseil des ministres affirme que le mode de calcul de la base de la « Fairness Tax » pour les sociétés étrangères ayant un établissement stable belge n'a pas pour conséquence que ces sociétés doivent payer la « Fairness Tax » sur des bénéfices qui ne relèvent pas de la compétence fiscale de la Belgique. Par conséquent, les sociétés étrangères ne sont pas traitées moins favorablement que les sociétés belges.

Le Conseil des ministres répète qu'un établissement stable n'a pas de personnalité juridique distincte et ne peut lui-même distribuer des dividendes. L'acte juridique qui consiste en la distribution, par la société étrangère, de dividendes provenant du bénéfice que l'établissement stable a versé à la société étrangère se répercute par conséquent sur l'établissement stable. Eu égard à la jurisprudence de la Cour selon laquelle un établissement stable est comparable à une filiale, le législateur devait traiter de manière analogue une filiale qui distribue des dividendes et un établissement stable qui distribue son bénéfice par le biais de sa société étrangère. Ainsi, pour les sociétés étrangères ayant un établissement stable belge, en vue d'établir la base imposable de la « Fairness Tax », il est calculé un dividende fictif. La « Fairness Tax » est calculée sur le montant des dividendes distribués

compte tenu du rapport entre le bénéfice belge et le bénéfice total. Par conséquent, il n'est pas payé de « Fairness Tax » sur des bénéfices qui ne relèvent pas de la compétence fiscale de la Belgique.

- B -

Quant aux dispositions attaquées et quant à l'étendue du recours en annulation

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 219bis » par les mots « des articles 219bis et 219ter ».

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 219bis et 219ter, 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 219ter ».

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 219^{ter} 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 219^{ter}, rédigé comme suit :

« Art. 219^{ter}. § 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° à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales visées à l'article 220, 2° et 3°, et, pour les contribuables visés à l'article 227, 2° et 3°, 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, 219bis et 246, alinéa 1er, 2°; 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 nouvel 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 ».

B.2. La Cour doit déterminer l'étendue du recours en annulation en fonction de la requête, et en particulier de l'exposé des moyens. La Cour limite son examen aux dispositions contre lesquelles des moyens sont dirigés.

Les parties sont d'accord pour considérer que les moyens sont uniquement dirigés contre les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1er et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, qui portent sur la « Fairness Tax ». La Cour limite dès lors son examen à ces dispositions et ne se prononce pas sur la constitutionnalité des articles 50 et 51, alinéa 3, de la même loi, qui ne portent pas sur la mesure attaquée.

Quant au contexte des dispositions attaquées

B.3.1. 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.

B.3.2. L'article 227 du CIR 1992 détermine quelles sociétés étrangères sont soumises à l'impôt des non-résidents. Selon l'article 228, pour le calcul des revenus imposables, il est notamment tenu compte du bénéfice des établissements belges de ces sociétés. L'article 229, § 1er, alinéa 1er, dispose que l'expression « établissement belge » désigne « toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou en partie de son activité professionnelle en Belgique ».

B.3.3. Il ressort des travaux préparatoires des dispositions attaquées qu'elles ont pour objet de taxer les bénéfices distribués par des entreprises sans qu'un impôt des sociétés ou un impôt des non-résidents ait été payé, parce qu'il a été fait usage d'avantages fiscaux prévus par la législation fiscale (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, pp. 37-39).

La nouvelle cotisation, dite « Fairness Tax », est applicable lorsque, pour la même période imposable, des dividendes sont distribués et que le résultat fiscal de la société 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^o à 2^o*bis*, du CIR 1992.

B.3.4. 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).

La base imposable ainsi établie est réduite de la partie des dividendes distribués qui est prélevée de réserves taxées antérieurement, et au plus tard pour l'exercice d'imposition 2014 (article 219^{ter}, § 3, du CIR 1992). 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 (article 219^{ter}, § 4, du CIR 1992).

B.3.5. 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 de ces sociétés, 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 % (article 219^{ter}, § 6, du CIR 1992), majoré de 3 % de contribution complémentaire de crise (article 463^{bis}, § 1er, alinéa 1er, 1°, du CIR 1992), soit un taux de 5,15 %. La « Fairness Tax » n'est pas déductible à l'impôt des sociétés.

B.4. En ce qui concerne la mesure attaquée, 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. [La] 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.5. Il ressort de ce qui précède que la mesure attaquée vise 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 sociétés ne paient plus ou pratiquement plus d'impôts. Le législateur viserait ainsi à éviter toute discrimination entre contribuables.

Quant au fond

B.6.1. Dans la première branche du premier moyen, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : « TFUE »).

B.6.2. 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.6.3. 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.7.1. Selon la partie requérante, la « Fairness Tax » empêcherait les sociétés étrangères de choisir librement la forme juridique appropriée 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 stable 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.

La société étrangère qui opte pour un établissement stable en Belgique serait ainsi 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 TFUE.

B.7.2. 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. Avant de statuer quant au fond sur la première branche du premier moyen, la Cour a, par l'arrêt n° 11/2015 du 28 janvier 2015, posé la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 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 ? ».

B.9. Par son arrêt du 17 mai 2017 (C-68/15, X), la Cour de justice a répondu à la question préjudicielle précitée :

« 35. Aux fins d'examiner la question telle que posée, il convient d'emblée de rappeler que le siège d'une société sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, son rattachement à l'ordre juridique d'un État (voir, entre autres, arrêts du 28 janvier 1986, *Commission/France*, 270/83, EU:C:1986:37, point 18, et du 14 décembre 2000, *AMID*, C-141/99, EU:C:2000:696, point 20).

36. Il s'ensuit que l'application d'une législation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, à une filiale résidente d'une société non-résidente, d'une part, et à un établissement stable résident d'une telle société, d'autre part, concerne le traitement fiscal, respectivement, d'une société résidente et d'une société non-résidente.

37. Or, en l'occurrence, il est constant que la législation fiscale belge en cause traite de la même manière les sociétés résidentes, y compris les filiales résidentes des sociétés non-résidentes, et les sociétés non-résidentes, toutes ces sociétés étant assujetties à la *fairness tax*, dès lors qu'elles procèdent à la distribution de dividendes dans les circonstances décrites aux points 31 et 32 du présent arrêt.

38. Dans ces conditions, il convient de comprendre la question posée en ce sens qu'elle vise à savoir si la liberté d'établissement doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle tant une société non-résidente exerçant une activité économique dans cet État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'une société résidente, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, sont assujetties à un impôt tel que la *fairness tax*, lorsque ces sociétés distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains

avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final.

39. La liberté d'établissement, que l'article 49 TFUE reconnaît aux ressortissants de l'Union européenne, comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants. Elle comprend, conformément à l'article 54 TFUE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (arrêt du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 17 et jurisprudence citée).

40. S'agissant du traitement dans l'État membre d'accueil, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, l'article 49, premier alinéa, deuxième phrase, TFUE 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 (ordonnance du 4 juin 2009, *KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 et C-499/07, EU:C:2009:339, point 77 ainsi que jurisprudence citée).

41. En ce qui concerne les dispositions fiscales, il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'il appartient à tout État membre d'aménager, dans le respect du droit de l'Union, son système fiscal relatif à l'imposition de bénéfices, pour autant que ces bénéfices relèvent de la compétence fiscale de l'État membre concerné. Il en découle que l'État membre d'accueil est libre de déterminer le fait générateur de l'impôt, l'assiette imposable ainsi que le taux d'imposition qui s'appliquent aux différentes formes d'établissements des sociétés opérant dans cet État membre, sous réserve d'accorder aux sociétés non-résidentes un traitement qui ne soit pas discriminatoire par rapport aux établissements nationaux comparables (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, point 47, ainsi que du 26 juin 2008, *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, point 86 et jurisprudence citée).

42. Une discrimination ne peut naître que de l'application de règles différentes à des situations comparables ou de l'application de la même règle à des situations différentes (arrêts du 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, point 30, ainsi que du 1er décembre 2011, *Commission/Hongrie*, C-253/09, EU:C:2011:795, point 50 et jurisprudence citée).

43. En l'occurrence, il est constant qu'une société non-résidente exerçant une activité économique en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable et une société résidente, y compris la filiale d'une société non-résidente, sont soumises, en principe, à un traitement fiscal identique, dès lors qu'elles sont assujetties à la *fairness tax* lorsqu'elles distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final.

44. Toutefois, dans la mesure où il ressort du dossier soumis à la Cour que, à la différence d'une société résidente qui est assujettie à l'impôt sur les sociétés sur la base de son revenu mondial, une société non-résidente exerçant une activité économique en Belgique par

l'intermédiaire d'un établissement stable n'est assujettie à l'impôt dans cet État membre que sur la base des seuls bénéfices que réalise cet établissement stable, il pourrait en aller autrement, et la législation en cause constituerait alors une restriction à la liberté d'établissement, si le mode de détermination de l'assiette imposable de la fairness tax conduisait, de fait, à ce que cette société non-résidente soit traitée d'une manière moins avantageuse qu'une société résidente.

45. Selon le gouvernement belge, en prévoyant le calcul d'un dividende fictif aux fins de déterminer l'assiette imposable de la fairness tax d'une telle société non-résidente, la législation fiscale en cause au principal a tenu compte de cette différence dans le mode de calcul de la base imposable et, partant, vise à éviter d'éventuelles discriminations.

46. X et la Commission européenne considèrent, en revanche, que ce mode de calcul pourrait conduire à une imposition plus lourde de la société non-résidente. À cet égard, d'une part, X fait valoir que, dans certaines situations, ledit mode de calcul aboutit à ce que cette société non-résidente soit imposée sur d'autres bénéfices que ceux générés par l'établissement stable belge. D'autre part, la Commission relève que la société résidente, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, n'est assujettie à la fairness tax que lorsqu'elle distribue effectivement des dividendes, alors qu'une société non-résidente exerçant une activité économique dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'un établissement stable est assujettie à cet impôt dès lors qu'elle distribue des dividendes, même lorsque les bénéfices de cet établissement stable ne font pas partie des dividendes distribués par cette société non-résidente.

47. En l'occurrence, il appartient à la juridiction de renvoi, seule compétente pour interpréter le droit national, en tenant compte de tous les éléments de la législation fiscale en cause au principal et de l'ensemble du régime fiscal national, de vérifier si le mode de calcul de l'assiette imposable aboutit, dans toutes les situations, à ce que le traitement fiscal réservé à une société non-résidente exerçant son activité en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable ne soit pas moins avantageux que celui auquel est soumise une société résidente (voir, en ce sens, arrêt du 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 48).

48. Dans le cadre de cette vérification, la juridiction de renvoi devra tenir compte du fait que la législation en cause au principal vise à imposer des bénéfices relevant de la compétence fiscale belge, distribués, mais sur lesquels cet État membre, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, n'a pas exercé cette compétence fiscale. Dès lors, dans une situation où le mode de calcul de l'assiette imposable d'une société non-résidente conduirait à ce que cette société soit imposée même sur les bénéfices ne relevant pas de la compétence fiscale de cet État membre, ladite société non-résidente subirait un traitement moins avantageux que celui d'une société résidente.

49. S'il résulte de cette vérification qu'il existe un tel traitement, il conviendrait alors de considérer qu'une législation fiscale, telle que celle en cause au principal, constitue une entrave à la liberté d'établissement.

50. Une telle entrave ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général (arrêt du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 23 et jurisprudence citée).

51. Il y a lieu de rappeler que le caractère comparable ou non d'une situation transfrontalière avec une situation interne doit être examiné en tenant compte de l'objectif poursuivi par la législation fiscale nationale en cause (voir, en ce sens, arrêts du 8 novembre 2012, *Commission/Finlande*, C-342/10, EU:C:2012:688, point 36, et du 2 juin 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, point 48).

52. Or, à l'égard d'une législation fiscale de l'État membre d'accueil tendant à éviter que les bénéfices générés dans cet État, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne soient distribués sans avoir été imposés dans le chef du contribuable, la situation d'un contribuable non-résident exerçant une activité économique dans ledit État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable est comparable à celle d'un contribuable résident. En effet, dans les deux cas, cette législation fiscale vise à permettre à ce même État d'exercer son pouvoir d'imposition sur les bénéfices relevant de sa compétence fiscale (voir, en ce sens, arrêts du 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, point 19, ainsi que du 3 septembre 2014, *Commission/Espagne*, C-127/12, non publié, EU:C:2014:2130, points 77 et 78).

53. Partant, à l'égard de la législation en cause au principal, la situation d'une société non-résidente exerçant une activité économique en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable est comparable à celle d'une société résidente, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente.

54. La justification de la restriction ne peut, dès lors, tenir qu'à des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, dans cette hypothèse, que la restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 25 et jurisprudence citée).

55. Le gouvernement belge a fait valoir qu'une éventuelle entrave à cette liberté serait justifiée par deux raisons d'intérêt général, à savoir l'objectif visant à garantir la répartition équilibrée des pouvoirs d'imposition des États membres et celui visant à lutter contre des abus.

56. À cet égard, il suffit de constater que, si ces deux objectifs constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité (voir arrêt du 5 juillet 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, points 36 et 37 ainsi que jurisprudence citée), la législation en cause au principal n'est pas apte à garantir leur réalisation, de sorte que lesdits objectifs ne peuvent pas justifier, dans un cas tel que celui en cause au principal, une éventuelle entrave à la liberté d'établissement.

57. En effet, en premier lieu, la législation fiscale en cause au principal visant à imposer les bénéfices relevant de la compétence fiscale belge, distribués sans pour autant avoir été imposés par cet État membre, elle ne tend aucunement à répartir la compétence fiscale entre le Royaume de Belgique et un autre État membre.

58. En second lieu, l'objectif de cette législation étant de limiter l'effet produit par l'utilisation des avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, elle ne vise pas en soi à éviter l'existence d'une pratique abusive.

59. Par ailleurs, une éventuelle entrave ne peut pas, non plus, être justifiée par le fait que ladite législation, dans certaines situations, pourrait aboutir à ce qu'une société non-résidente exerçant une activité économique en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable soit imposée d'une manière plus avantageuse qu'une société résidente.

60. En effet, la circonstance qu'une législation fiscale nationale défavorise les sociétés non-résidentes ne saurait être compensée par le fait que, dans d'autres situations, cette même législation peut aboutir à un traitement avantageux pour ce type de sociétés (voir, en ce sens, arrêt du 2 juin 2016, Pensioenfond Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, points 38 et 39).

61. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que la liberté d'établissement doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle tant une société non-résidente exerçant une activité économique dans cet État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'une société résidente, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, sont assujetties à un impôt tel que la fairness tax, lorsque ces sociétés distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final, à la condition que le mode de détermination de l'assiette imposable de cet impôt ne conduise pas, de fait, à traiter cette société non-résidente d'une manière moins avantageuse qu'une société résidente, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier ».

B.10. En ce qui concerne la première branche du premier moyen, il ressort de la réponse précitée de la Cour de justice à la première question préjudicielle que l'article 49 du TFUE, qui garantit la liberté d'établissement, ne s'oppose pas en soi aux dispositions attaquées, selon lesquelles tant les sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique que les sociétés belges, dont les filiales belges de sociétés étrangères, sont soumises à la « Fairness Tax » lorsqu'elles distribuent des dividendes qui ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final parce qu'elles ont utilisé certains avantages fiscaux prévus par la législation fiscale nationale. Tel est cependant le cas uniquement à la condition que, dans la pratique, le mode de calcul de l'assiette imposable aboutisse, « dans toutes les situations », à ce que le

traitement fiscal réservé à ces sociétés étrangères ne soit pas moins avantageux que celui auquel sont soumises les sociétés belges. La Cour de justice précise que la liberté d'établissement est violée lorsque le mode de calcul de l'assiette imposable de la « Fairness Tax » pour une société étrangère a pour conséquence que cette société doit également payer l'impôt sur les bénéfices qui ne relèvent pas de la compétence fiscale de la Belgique.

Selon la Cour de justice, il appartient à la Cour constitutionnelle – compte tenu de tous les éléments de la législation fiscale en cause et de l'ensemble du régime fiscal national – de vérifier si le mode de calcul de l'assiette imposable de la « Fairness Tax » pour les sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique peut impliquer un tel traitement moins avantageux.

B.11. A l'encontre du mode de calcul de la « Fairness Tax » à l'impôt des non-résidents, tel qu'il est réglé à l'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, la partie requérante prend encore un autre moyen de la violation du principe de légalité en matière fiscale, garanti par l'article 170, § 1er, de la Constitution, qui exige que la loi fiscale contienne des critères précis, univoques et clairs sur la base desquels le contribuable peut établir la base imposable d'une imposition due.

Plus précisément, dans la première branche du deuxième moyen, la partie requérante fait valoir que, pour le calcul de l'impôt des non-résidents, l'on n'aperçoit pas ce qu'il y a lieu d'entendre par « résultat comptable global de la société » et « dividendes bruts distribués par la société ». Elle n'aperçoit pas davantage comment la « Fairness Tax » doit être calculée lorsque la maison mère distribue un dividende de ses réserves mais que le résultat global est négatif ou inférieur au résultat de l'établissement stable en Belgique. Enfin, le contenu du texte néerlandais et celui du texte français de la disposition attaquée ne correspondraient pas.

Etant donné qu'un examen plus approfondi de la première branche du premier moyen implique qu'il ne puisse exister de doute quant à la clarté de la disposition en cause à la

lumière de l'article 170, § 1er, de la Constitution, il convient d'examiner d'abord la première branche du deuxième moyen.

Au demeurant, le droit de l'Union européenne s'oppose également à un régime fiscal qui ne permet pas d'établir au préalable et de manière suffisamment précise son champ d'application et laisse subsister un doute quant à l'applicabilité de ce régime fiscal. Un tel régime ne satisfait pas aux exigences de la sécurité juridique, qui impliquent que les règles de droit soient claires et prévisibles, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir des effets préjudiciables pour les particuliers et les entreprises (CJUE 5 juillet 2012, C-318/10, *SIAT*, points 57 et 58).

B.12.1. En vertu de l'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, à l'impôt des non-résidents, il est établi une cotisation distincte selon les règles prévues à l'article 219ter, qui s'applique aux entreprises soumises à l'impôt des sociétés.

Ainsi qu'il a été mentionné en B.3.4, pour les sociétés belges, en ce compris les filiales belges de sociétés mères établies dans d'autres Etats membres, 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 sur les sociétés visé aux articles 215 et 216 » (article 219ter, § 2, du CIR 1992).

La base imposable ainsi établie est réduite de la partie des dividendes distribués qui est prélevée de réserves taxées antérieurement, et au plus tard pour l'exercice d'imposition 2014 (article 219ter, § 3, du CIR 1992). 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 (article 219ter, § 4, du CIR 1992).

B.12.2. Pour les sociétés mentionnées en B.12.1, il est tenu compte des dividendes bruts distribués réellement par la société, alors que pour les établissements stables belges de

sociétés étrangères, la loi prévoit en revanche 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). Ce mode de calcul dérogatoire de la base de la « Fairness Tax » pour les établissements belges de sociétés étrangères découle du fait que l'établissement belge ne peut lui-même distribuer des dividendes; il a été jugé nécessaire par le législateur afin d'éviter les discriminations par rapport aux sociétés belges (*Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 39*).

B.13. Ni le libellé de cette disposition ni les travaux préparatoires n'indiquent toutefois comment il faut établir, en ce qui concerne l'impôt des non-résidents, les « dividendes bruts distribués par la société » et le « résultat comptable global de la société ». Il n'est en particulier pas clair si, en vue de déterminer les « dividendes distribués » par la société étrangère, c'est la qualification fiscale belge ou la qualification fiscale étrangère qui doit être prise en compte. Il ne peut pas davantage être établi si le « résultat comptable global » de la société étrangère doit être déterminé conformément aux règles étrangères auxquelles cette société est soumise ou si ce résultat doit être transposé conformément aux règles comptables belges. Les travaux préparatoires (*Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 37*) n'ont pas apporté la clarté. A cet égard, il convient par ailleurs de constater qu'il existe une différence entre le texte néerlandais et le texte français de la loi. Le texte néerlandais fait référence à la partie du dividende qui correspond « proportionnellement » à la partie du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat global de la société étrangère, alors qu'une référence à une telle répartition proportionnelle fait défaut dans le texte français.

Ensuite, la disposition attaquée ne fait pas apparaître comment il faut déterminer la base imposable pour l'établissement belge si la société étrangère a d'autres établissements étrangers ou si la société réalise un résultat négatif dans le pays de la maison mère ou dans les pays où elle a un établissement stable. Enfin, l'on n'aperçoit pas non plus quelles réserves à

l'impôt des non-résidents peuvent être déduites de la base imposable de l'imposition contestée.

B.14.1. Etant donné que la manière dont la base imposable de la « Fairness Tax » pour les sociétés étrangères ayant un établissement belge doit être établie n'est pas claire, l'article 233, alinéa 3, attaqué du CIR 1992 porte une atteinte disproportionnée au principe selon lequel tout contribuable doit pouvoir déterminer, avec un niveau minimum de prévisibilité, le régime fiscal qui lui sera appliqué. Il en est d'autant plus ainsi que la « Fairness Tax » est soumise à des versements anticipés, de sorte qu'une majoration d'impôt est appliquée si les versements anticipés sont insuffisants.

L'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 47 de la loi attaquée, viole dès lors le principe de légalité en matière fiscale tel qu'il est garanti par l'article 170, § 1er, de la Constitution.

B.14.2. Le deuxième moyen, en sa première branche, est fondé, de sorte que l'article 233, alinéa 3, du CIR 1992 doit être annulé. Par conséquent, il n'est pas nécessaire d'examiner si le mode de calcul de l'assiette imposable de la « Fairness Tax » a pour conséquence qu'à l'impôt des non-résidents, des bénéficiaires qui ne relèvent pas de la compétence fiscale de la Belgique sont taxés. La première branche du premier moyen ne doit dès lors pas être examinée.

B.15.1. 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 ».

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.15.2. 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 de la directive « mère-filiale ».

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 ».

B.15.3. 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 ».

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.16. Avant de statuer sur les deuxième et troisième branches du premier moyen, la Cour a, par son arrêt n° 11/2015 du 28 janvier 2015, posé les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 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 ? ».

B.17. Par son arrêt précité du 17 mai 2017, la Cour de justice a répondu aux deux questions préjudicielles :

« *Sur la deuxième question*

62. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 5 de la directive mères-filiales doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, prévoyant un impôt tel que la ' *fairness tax* ', auquel sont assujetties les sociétés non-résidentes exerçant une activité économique dans cet État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable ainsi que les sociétés résidentes, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, lorsqu'elles distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final.

63. Il découle de la jurisprudence constante de la Cour que, afin qu'un impôt puisse être qualifié de retenue à la source, au sens de l'article 5 de la directive mères-filiales, trois critères cumulatifs doivent être satisfaits. Ainsi, premièrement, l'impôt doit être prélevé dans l'État dans lequel les dividendes sont distribués et son fait générateur doit être le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, deuxièmement, l'assiette de cet impôt est le rendement des titres et, troisièmement, l'assujetti est le détenteur des mêmes titres (voir, par analogie, arrêt du 24 juin 2010, *P. Ferrero e C. et General Beverage Europe*, C-338/08 et C-339/08, EU:C:2010:364, point 26 ainsi que jurisprudence citée).

64. Il y a lieu, à l'instar des parties au principal, de constater qu'un impôt tel que la ' *fairness tax* ' en cause dans l'affaire au principal, remplit les deux premières conditions. En effet, d'une part, le fait générateur de cet impôt est la distribution de dividendes et, d'autre part, aux fins du calcul de son assiette, il est tenu compte du montant distribué.

65. Toutefois, dans la mesure où l'assujetti à un impôt tel que la ' *fairness tax* ' est non pas le détenteur des titres, mais la société distributrice, la troisième condition fait défaut.

66. Cette appréciation n'est pas remise en question par l'argumentation avancée par X et la Commission, selon laquelle il conviendrait en l'espèce de privilégier une approche fondée sur des appréciations économiques. À cet égard, il suffit de rappeler que la Cour, dans l'arrêt du 26 juin 2008, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, points 58 à 62), a déjà écarté une telle approche.

67. La troisième condition, relative à l'existence d'une retenue à la source au sens de l'article 5 de la directive mères-filiales, n'étant pas remplie, un impôt tel que celui en cause dans l'affaire au principal ne saurait constituer une retenue à la source au sens de cette disposition.

68. Par conséquent, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 5 de la directive mères-filiales doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, prévoyant un impôt tel que la 'fairness tax', auquel sont assujetties les sociétés non-résidentes exerçant une activité économique dans cet État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable ainsi que les sociétés résidentes, y compris la filiale résidente d'une société non-résidente, lorsqu'elles distribuent des dividendes qui, en raison de l'utilisation de certains avantages fiscaux prévus par le régime fiscal national, ne se retrouvent pas dans leur résultat imposable final.

Sur la troisième question

69. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, lu en combinaison avec le paragraphe 3 dudit article, doit être interprété en ce sens que cette disposition s'oppose à une législation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, dans la mesure où cette législation, dans une situation où des bénéfices perçus par une société mère de sa filiale sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à ladite disposition.

70. Il ressort du considérant 3 de la directive mères-filiales que cette directive poursuit l'objectif d'éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère.

71. À cet effet, l'article 4, paragraphe 1, de la directive mères-filiales laisse aux États membres le choix entre deux systèmes, à savoir le système d'exonération et celui d'imputation (voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, point 44). En effet, conformément aux considérants 7 et 9 de cette directive, cette disposition précise que, lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices, soit les imposent tout en permettant à la société mère et à l'établissement stable de déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale.

72. Toutefois, le paragraphe 3 dudit article 4 dispose que les États membres conservent 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. Il ressort également de cette disposition que, si, dans

ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, un tel montant ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la filiale.

73. Ainsi, l'article 4 de cette directive vise à éviter que les bénéfices distribués à une société mère résidente par une filiale non-résidente soient imposés, dans un premier temps, dans le chef de la filiale dans son État de résidence et, dans un second temps, dans celui de la société mère dans son État de résidence.

74. En l'occurrence, il y a lieu de préciser, d'une part, qu'il ressort de la décision de renvoi que, lors de la transposition de la directive mères-filiales, le Royaume de Belgique a opté pour le système d'exonération. En outre, cet État membre a utilisé la faculté prévue à l'article 4, paragraphe 3, de celle-ci. Les bénéfices provenant des filiales non-résidentes des sociétés mères belges sont donc exonérés à hauteur de 95 %.

75. D'autre part, il est constant que la '*fairness tax*', dans l'hypothèse où les bénéfices distribués à une société mère résidente par une filiale non-résidente sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à cet article 4, paragraphe 3, et, partant, aboutit à une double imposition de ces bénéfices.

76. Se pose alors la question de savoir si une telle double imposition est contraire à la directive mères-filiales.

77. Selon les gouvernements belge et français, les bénéfices redistribués par une société mère à ses actionnaires ne relèvent pas du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, cette disposition étant applicable uniquement lorsqu'une société mère perçoit des bénéfices distribués par sa filiale.

78. Une telle interprétation, qui ne résulte ni du libellé de cette disposition, ni du contexte ou des finalités de celle-ci, ne peut être retenue.

79. En effet, en premier lieu, en prévoyant que l'État membre de la société mère et l'État membre de l'établissement stable 's'abstiennent d'imposer ces bénéfices', ladite disposition interdit aux États membres d'imposer la société mère ou son établissement stable au titre des bénéfices distribués par la filiale à sa société mère, sans distinguer selon que l'imposition de la société mère a pour fait générateur la réception de ces bénéfices ou leur redistribution.

80. En second lieu, ainsi qu'il a été mentionné aux points 70 et 71 du présent arrêt, la directive mères-filiales poursuit l'objectif d'éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère. Or, une imposition de ces bénéfices par l'État membre de la société mère dans le chef de cette société lors de la redistribution de ces derniers, qui a pour effet de soumettre lesdits bénéfices à une imposition dépassant, de fait, le plafond de 5 % prévu à l'article 4, paragraphe 3, de cette directive, entraînerait une double imposition au niveau de ladite société, prohibée par ladite directive.

81. Cette constatation n'est pas, ainsi que Mme l'avocat général l'a indiqué, en substance, au point 54 de ses conclusions, remise en question par le point 105 de l'arrêt du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), dès lors que, audit point, la Cour s'est uniquement exprimée sur la conformité à la directive mères-filiales de certaines modalités de calcul du montant du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés lorsqu'une société mère résidente redistribue des dividendes perçus d'une filiale non-résidente, et non sur la conformité à cette directive du prélèvement, dans un tel cas, de cet impôt.

82. Partant, il convient de répondre à la troisième question que l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, lu en combinaison avec le paragraphe 3 dudit article, doit être interprété en ce sens que cette disposition s'oppose à une législation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, dans la mesure où cette législation, dans une situation où des bénéfices perçus par une société mère de sa filiale sont distribués par cette société mère postérieurement à l'année au cours de laquelle ils ont été perçus, a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à ladite disposition ».

B.18. En ce qui concerne la deuxième branche du premier moyen, la Cour de justice considère, en réponse à la deuxième question préjudicielle, que les conditions cumulatives suivantes doivent être satisfaites pour qu'il puisse être question d'une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive « mère-filiale » : (1) le fait imposable est la distribution de dividendes; (2) la base imposable est le rendement des titres; (3) l'assujetti est le détenteur des titres.

La Cour de justice constate qu'il n'est pas satisfait à la troisième condition, dès lors que l'assujetti à la « Fairness Tax » attaquée n'est pas le détenteur des titres mais la société distributrice. Par conséquent, la « Fairness Tax » n'est pas une retenue à la source au sens de l'article 5 précité de la directive « mère-filiale ».

Les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1er et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses ne violent dès lors pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 5 de la directive « mère-filiale ».

B.19. Le premier moyen, en sa deuxième branche, n'est pas fondé.

B.20. En ce qui concerne la troisième branche du premier moyen, la Cour de justice a jugé, en réponse à la troisième question préjudicielle, que l'article 4, paragraphe 3, de la directive « mère-filiale » s'oppose à un régime fiscal tel que la « Fairness Tax », dans la

mesure où il s'ensuit que, lorsqu'une filiale étrangère a distribué à une société mère belge des bénéfices qui ne sont distribués que postérieurement à l'année au cours de laquelle les bénéfices ont été perçus, ces bénéfices sont soumis à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu dans cette disposition et entraînant donc une double imposition de ces bénéfices.

La violation de la directive « mère-filiale » qui est ainsi constatée par la Cour de justice découle du mode de calcul de la « Fairness Tax » et plus précisément de ce que, conformément à l'article 219ter, § 2, du CIR 1992, afin de déterminer la base d'imposition, c'est le dividende brut distribué dans une période d'imposition donnée qui est pris pour point de départ, aucune distinction n'étant faite selon que la distribution comprend ou non des dividendes que la société mère a elle-même perçus de sa filiale.

Ainsi qu'il a été mentionné aux points 70 et 71 de l'arrêt précité de la Cour de justice, la directive « mère-filiale » entend éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère. Si ces bénéfices font toutefois l'objet d'une « Fairness Tax » dans le chef de la société mère lors d'une redistribution et dépassent de ce fait le plafond établi par l'article 4, paragraphe 3, de la directive, il est établi une double imposition prohibée dans le chef de la société mère.

B.21. Le premier moyen dans sa troisième branche est fondé. L'article 219ter, § 2, du CIR 1992 doit dès lors être annulé en ce que cette disposition, en vue de déterminer la base de la « Fairness Tax », prend en compte des dividendes, relevant du champ d'application de la directive 2011/96/UE, que la société a perçus et qu'elle redistribue par la suite, impliquant ainsi un dépassement du seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive.

B.22. Dans les deuxième à quatrième branches du deuxième moyen, la partie requérante allègue la violation du principe de légalité qui est garanti en matière fiscale par les articles 170 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées confèrent une délégation au pouvoir exécutif s'agissant des éléments essentiels de l'impôt et en ce que la base imposable de la « Fairness Tax » est établie de manière insuffisamment claire.

B.23.1. Il se déduit des articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur.

B.23.2. Le principe de légalité en matière fiscale garanti par l'article 170, § 1er, de la Constitution exige ensuite que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels la base imposable peut être déterminée.

B.24. La deuxième branche du deuxième moyen est dirigée contre l'article 219ter, § 4, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 46 de la loi attaquée. Selon la partie requérante, la notion de « résultat fiscal » utilisée dans cette disposition n'est pas définie dans la loi et le calcul de ce résultat est laissé, en contradiction avec la Constitution, au pouvoir exécutif. La partie requérante fonde notamment sa critique sur les travaux préparatoires, qui se réfèrent à cet égard à l'article 74 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992.

B.25.1. En vertu de l'article 219ter, § 4, du CIR 1992, la base d'imposition établie conformément aux paragraphes 2 et 3 doit être limitée selon un pourcentage qui exprime le rapport entre, 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, au dénominateur, « le résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ».

Les travaux préparatoires précisent en ce qui concerne la notion de « résultat fiscal » :

« 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 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/004, p. 14).

B.25.2. En ce qu'elle prend en compte « le résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées », la disposition attaquée se réfère au résultat imposable avant l'application de la déduction des revenus exonérés conformément aux articles 199 à 206 du CIR 1992.

De la simple circonstance que, dans les travaux préparatoires, à l'appui de cette interprétation, il est fait référence à l'article 74 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992, il ne peut être déduit que la compétence pour fixer la base imposable de la « Fairness Tax » soit déléguée au pouvoir exécutif.

B.25.3. Le deuxième moyen, en sa deuxième branche, n'est pas fondé.

B.26. La troisième branche du deuxième moyen est dirigée contre l'article 219^{ter}, § 3, alinéa 2, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 46 de la loi attaquée. Selon la partie requérante, les termes « pour l'exercice d'imposition 2014 » utilisés dans cette disposition sont imprécis. Plus particulièrement, elle se demande « comment cette disposition doit être appliquée en ce qui concerne un dividende qui a été distribué au cours de l'exercice d'imposition 2014 et qui peut être explicitement attribué à un prélèvement de réserves taxées telles qu'elles existaient au 31 décembre 2012 ».

B.27.1. En vertu de l'article 219^{ter}, § 3, alinéa 1er, du CIR 1992, la base imposable de la « Fairness tax », qui, conformément au paragraphe 2 de cette disposition, est constituée de la différence positive entre les dividendes distribués et le résultat fiscal soumis à l'impôt des sociétés, 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, le prélèvement de réserves déjà taxées sera imputé en priorité sur les réserves constituées en dernier lieu.

B.27.2. L'article 219*ter*, § 3, alinéa 2, du CIR 1992 s'applique uniquement pour l'exercice d'imposition 2014 et est donc une disposition transitoire. En vertu de cette disposition, « 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 ».

La disposition citée en dernier lieu confirme en réalité simplement la règle générale contenue dans l'alinéa 1er et implique que, pour l'exercice d'imposition 2014 aussi, seuls les dividendes qui proviennent de réserves constituées et taxées antérieurement et au plus tard au cours de l'exercice d'imposition 2013 peuvent être déduits de la base de la cotisation distincte.

B.27.3. Etant donné que la portée de l'article 219*ter*, § 3, du CIR 1992 est suffisamment claire, cette disposition satisfait aux exigences émises par le principe de légalité en matière fiscale.

B.28. Le deuxième moyen, en sa troisième branche, n'est pas fondé.

B.29. La quatrième branche du deuxième moyen est dirigée contre l'article 44 de la loi attaquée, qui complète l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 par les mots « ni sur les dividendes visés à l'article 219*ter* ». La partie requérante ne voit pas de quel montant des dividendes il s'agit.

B.30.1. En vertu de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 44 de la loi attaquée, aucune des déductions visées aux articles 199 à 206 et 536 du CIR 1992 ne peut être opérée sur les dividendes visés à l'article 219*ter*.

Les travaux préparatoires mentionnent à cet égard :

« La disposition de l'article 207, deuxième alinéa, du [CIR 1992] confirme que la *Fairness Tax* est une imposition distincte.

Ainsi la déduction et la compensation de pertes antérieures ne sont pas appliquées à la base de la *Fairness Tax*. Je renvoie également à cet effet aux dispositions de l'article 219ter, § 1er, deuxième alinéa, du projet qui disposent clairement que la base de la *Fairness Tax* ne peut en aucune manière être réduite. L'ajout à l'article 207 ne fait que le confirmer » (*Ann. Sénat*, 18 juillet 2013, n° 5-114, p. 55).

B.30.2. La « *Fairness Tax* » est une cotisation distincte à l'impôt des sociétés et les contribuables ne peuvent appliquer des déductions sur la base d'imposition de celle-ci. L'article 219ter, § 5, du CIR 1992 dispose en effet :

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

B.30.3. Compte tenu notamment de ce qui a été dit au cours des travaux préparatoires précités, l'ajout à l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 doit être interprété en ce sens qu'il confirme simplement le principe, contenu dans l'article 219ter, § 5, du même Code, selon lequel aucune déduction ne peut être opérée sur la base imposable de la « *Fairness Tax* » établie conformément aux paragraphes 1er à 4 de cette disposition.

B.30.4. Sous réserve de cette interprétation, la portée des mots « ni sur les dividendes visés à l'article 219ter » figurant à l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 est donc suffisamment claire et cette disposition satisfait aux exigences du principe de légalité en matière fiscale.

B.31. Sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.30.3, le deuxième moyen, en sa quatrième branche, n'est pas fondé.

B.32. Dans le troisième moyen, la partie requérante allègue la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées établiraient plusieurs différences de traitement injustifiées en vue de déterminer la base imposable et les contribuables.

B.33. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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

B.34. Lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine la base imposable et les redevables des impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou ne sont pas raisonnablement justifiés.

B.35. Dans la première et la deuxième branche du troisième moyen, la partie requérante conteste la manière dont la base imposable est établie en vertu de l'article 219*ter* du CIR 1992, en ce que ce mode de calcul a pour conséquence que les contribuables qui ont appliqué des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ou d'autres déductions fiscales que la déduction pour capital à risque ou pour pertes antérieures doivent payer une « Fairness Tax » d'un montant supérieur par rapport aux contribuables qui ne les ont pas appliquées.

B.36.1. En vertu de l'article 219*ter*, § 2, du CIR 1992, la base de la « Fairness Tax » 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 ». La « Fairness Tax » est ainsi calculée sur le montant des dividendes distribués qui n'a pas été soumis au taux normal de l'impôt des sociétés. Ce montant sera supérieur s'il a été fait application de la déduction pour capital à risque ou de la déduction des pertes reportées, de même que si d'autres revenus exonérés ou d'autres déductions fiscales ont été appliqués.

En vertu de l'article 219^{ter}, § 4, du CIR 1992, la base ainsi établie est limitée selon un facteur de proportionnalité dont le dénominateur est constitué du « résultat fiscal de la période imposable à l'exclusion des réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ». La prise en compte de ces revenus exonérés a ainsi pour conséquence que le résultat fiscal utilisé au dénominateur est inférieur, ce qui implique que le facteur de proportionnalité utilisé est plus élevé et que la base imposable finale sera aussi plus élevée.

B.36.2. La mesure attaquée a pour but « de limiter les excès engendrés par la reportabilité illimitée des pertes et par la déduction des intérêts notionnels » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38). En effet, le législateur avait constaté que certaines entreprises, de par l'application de ces déductions, « ne devaient pratiquement plus payer d'impôts » (*ibid.*).

A la lumière de cet objectif légitime, le législateur prend une mesure pertinente en taxant les dividendes distribués qui n'ont pas été soumis au taux normal de l'impôt des sociétés du fait qu'il a été fait application de la déduction pour capital à risque ou de la déduction des pertes reportées.

B.36.3. Le calcul de la base imposable, tel qu'il a été déterminé dans les dispositions attaquées, a cependant pour conséquence que la « Fairness Tax » est également due sur les dividendes distribués qui n'ont pas été taxés du fait que d'autres déductions fiscales et réductions de valeur, provisions et plus-values exonérées ont été appliquées. Par ailleurs, le facteur de proportionnalité utilisé augmentera par la prise en compte de ces revenus exonérés, de sorte que la base imposable finale sera également plus élevée.

Ce mode de calcul a donc pour conséquence que les contribuables ayant un même bénéfice, qui ont distribué des dividendes d'un même montant et qui ont dans une même mesure fait application de la déduction pour capital à risque ou de la déduction des pertes reportées doivent payer une « Fairness Tax » d'un montant différent selon qu'ils ont appliqué ou non d'autres déductions fiscales ou réductions de valeur, provisions ou plus-values exonérées. Une telle distinction n'est pas pertinente à la lumière de l'objectif poursuivi par le législateur consistant à limiter l'usage excessif de la déduction pour capital à risque et de la

déduction des pertes reportées. Il en est d'autant plus ainsi que le législateur voulait expressément 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 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38).

B.36.4. L'article 219*ter*, §§ 2 et 4, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 46 de la loi du 30 juillet 2013, viole dès lors les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.36.5. Ainsi qu'il a été constaté en B.21, l'article 219*ter*, § 2, du CIR 1992 doit être annulé en ce que cette disposition, en vue de déterminer la base de la « Fairness Tax », prend en compte des dividendes, relevant du champ d'application de la directive 2011/96/UE, que la société a perçus et qu'elle distribue à son tour, impliquant ainsi un dépassement du seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive.

De la violation constatée en B.36.4, il résulte toutefois que l'article 219*ter*, §§ 2 et 4, du CIR 1992 doit être annulé dans son ensemble.

B.37.1. L'annulation de ces paragraphes, qui constituent un élément essentiel de la manière dont la base imposable est déterminée, a pour conséquence que le calcul de la « Fairness Tax », tel qu'il est réglé à l'article 219*ter* du CIR 1992, devient inopérant dans son ensemble.

B.37.2. Par ailleurs, l'annulation de l'article 233, alinéa 3, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 47 de la loi du 30 juillet 2013, qui découle de l'inconstitutionnalité constatée en B.14, a pour conséquence que l'assujettissement à la « Fairness Tax » des sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique n'a plus de base légale.

B.38. Compte tenu de ce qui précède, les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1er et 2, de la loi du 30 juillet 2013, qui sont indissociablement liés, doivent être annulés dans leur totalité.

B.39. Etant donné qu'ils ne peuvent donner lieu à une annulation plus ample, les autres moyens ne doivent pas être examinés.

Quant au maintien des effets

B.40.1. Pour tenir compte des difficultés budgétaires et administratives et du contentieux judiciaire qui pourraient découler de l'arrêt d'annulation, les effets des dispositions annulées doivent, par application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, être maintenus pour les exercices d'imposition 2014 à 2018.

B.40.2. Eu égard au principe de la primauté et du plein effet du droit de l'Union européenne, afin d'éviter une double imposition, ce maintien ne s'applique toutefois pas aux impositions par lesquelles la « Fairness Tax » a été perçue dans le chef des sociétés belges qui entrent dans le champ d'application 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 » sur les bénéfices qu'elles ont perçus de leurs filiales et qu'elles ont redistribués à leur tour, le seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive étant ainsi dépassé.

Par ces motifs,

la Cour

- annule les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1er et 2, de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses;

- maintient les effets des dispositions annulées pour les exercices d'imposition 2014 à 2018, exception faite pour les impositions par lesquelles la « Fairness Tax » a été perçue dans le chef des sociétés belges qui entrent dans le champ d'application 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 » sur les bénéfices qu'elles ont perçus de leurs filiales et qu'elles ont redistribués à leur tour, le seuil visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive étant ainsi dépassé.

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 1er mars 2018.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot