



Date de réception : 20/10/2023

Affaire C-436/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

13 juillet 2023

Juridiction de renvoi :

Hof van beroep te Gent (Belgique)

Date de la décision de renvoi :

13 juin 2023

Appelant :

Belgische Staat, Federale overheidsdienst Financiën (État belge, service public fédéral Finances)

Intimée :

Volvo Group Belgium NV

[OMISSIS]

13 juni 2023

[OMISSIS]

Hof van beroep (cour d'appel)

[OMISSIS]

Gent (de Gand)

[OMISSIS]

[OMISSIS]

Arrêt

Cinquième chambre

[OMISSIS] En cause de :

BELGISCHE STAAT (ÉTAT BELGE) FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN (SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES),

agissant par le ministre des Finances, [OMISSIS] Bruxelles, [OMISSIS],

appelant,

[OMISSIS] contre

VOLVO GROUP BELGIUM NV, [OMISSIS]

Ayant son siège à [OMISSIS] Oostakker [Belgique], [OMISSIS]

intimée,

[OMISSIS] la cour rend l'arrêt suivant :

1. La procédure devant la cour d'appel

Par requête déposée le 11 mars 2022, l'appelant a interjeté appel du jugement rendu le 4 février 2022 par le rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand), septième chambre.

[OMISSIS] [points de droit de la procédure interne]

2. Les faits pertinents et la procédure antérieure

Le litige porte sur la légalité de la « Fairness Tax » instaurée par les articles 43 à 51 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (Moniteur belge du 1^{er} août 2013), avec effet à partir de l'exercice d'imposition 2014.

Le 3 novembre 2015, l'intimée s'est vu imposer pour l'exercice d'imposition 2015 une cotisation au titre de l'impôt sur les sociétés d'un montant dû de 1 056 466,18 euros dont 1 052 467,14 euros procédaient de la Fairness Tax (à savoir 1 004 831,11 euros à titre de cotisation distincte + 30 144,93 euros à titre de cotisation de crise + 17 491,10 euros d'accroissement pour insuffisance de versements anticipés). Le 22 novembre 2016, l'intimée s'est vu imposer pour l'exercice d'imposition 2016 une cotisation au titre de l'impôt sur les sociétés d'un montant dû de 773 573,17 euros dont 769 881,87 euros procédaient de la Fairness Tax (à savoir 739 142,77 euros à titre de cotisation distincte + 22 174,28 euros à titre de cotisation de crise + 8 564,82 euros d'accroissement pour insuffisance de versements anticipés).

Par lettres de 2 mai 2016 (exercice d'imposition 2015) et du 7 décembre 2016 (exercice d'imposition 2016) l'intimée a introduit une réclamation contre ces cotisations en dénonçant l'illégalité (l'inconstitutionnalité) de la Fairness Tax en ce qu'elle heurte (i) les règles de droit européen qui sont impératives pour la Belgique, (ii) les conventions tendant à éliminer la double imposition, signées par la Belgique et (iii) la Constitution belge. Elle a fait état du recours en annulation alors pendant devant la Cour constitutionnelle ainsi que des questions préjudicielles posées par la Cour constitutionnelle à la Cour de justice de l'Union

européenne par arrêt du 28 janvier 2015 et de l'enquête de la Commission européenne montrant, selon cette dernière, que la Fairness Tax semblait enfreindre la directive mères-filiales et la liberté d'établissement, observations que la Commission européenne avait également présentées à la Cour de justice de l'Union européenne. Après l'arrêt d'annulation n° 24/2018 du 1^{er} mars 2018 de la Cour constitutionnelle, ces griefs ont été complétés par des lettres du 10 avril 2018. Au cours de l'examen de la réclamation l'administration a posé une question qui a reçu une réponse dans une lettre du 5 avril 2019.

Les réclamations ont été rejetées comme non fondées par des décisions distinctes du 9 décembre 2019. Dans les décisions, l'administration indique que les arguments de l'intimée tirés de l'inconstitutionnalité de la Fairness Tax ont été accueillis par la Cour constitutionnelle ainsi que par la Cour de justice, mais la réclamation a néanmoins été rejetée compte tenu du maintien par la Cour constitutionnelle des effets des dispositions annulées pour les exercices d'imposition 2014 à 2018.

Par requête déposée le 12 février 2020, l'intimée a saisi le rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand). Dans le jugement du 4 février 2022, la septième chambre de ce tribunal a statué comme suit :

Déclare l'action de la demanderesse recevable et fondée dans la mesure suivante :

Annule les cotisations litigieuses à l'impôt sur les sociétés pour les exercices d'imposition 2015 [OMISSIS] et 2016 [OMISSIS] dans la mesure où elles imposent une « Fairness Tax » à charge de la demanderesse, en ce compris la cotisation complémentaire de crise et la majoration pour insuffisance de versements anticipés ;

Ordonne au défendeur de reverser le cas échéant le montant déjà versé en trop, majoré des intérêts moratoires légaux ;

[OMISSIS]. [points de droit de la procédure interne]

C'est contre ce jugement que l'appelant a interjeté appel.

3. Les demandes des parties

3.1. La demande de l'appelant

En appel, l'État belge conclut à ce qu'il plaise à la cour :

– *Déclarer le recours formé par le requérant recevable, admissible et fondé ;*

- *En conséquence, annuler le jugement entrepris que le rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand) septième chambre civile, a rendu le 4 février 2022 et statuant à nouveau ;*
- *dire pour droit que les cotisations litigieuses imposées au titre de l'impôt sur les sociétés pour les exercices d'imposition 2015 et 2016, ont été régulièrement établies ; et les déclarer valablement enrôlées ;*
- *déclarer que les questions préjudicielles ne doivent pas être posées ;*
- *[OMISSIS]*
- *[OMISSIS] [demandes concernant les frais de justice nationaux].*

3.2. La demande de l'intimée

L'intimée conclut à ce qu'il plaise à la cour :

- *Déclarer le recours de l'appelant recevable mais non fondé ;*
- *Confirmer le jugement entrepris que le rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (tribunal de première instance de Flandre orientale, division de Gand) a rendu le 4 février 2022 et en conséquence confirmer l'annulation des cotisations litigieuses imposées au titre de l'impôt sur les sociétés pour les exercices d'imposition 2015 [OMISSIS] et 2016 [OMISSIS] dans la mesure où celles-ci mette une « Fairness Tax » à charge de l'intimée en ce compris la cotisation complémentaire de crise et la majoration pour insuffisance des versements anticipés ;*
- *En conséquence, ordonner à l'appelant de reverser un montant de 1 052 467,14 euros pour l'exercice d'imposition 2015 et un montant de 769 881,87 euros pour l'exercice d'imposition 2016, à majorer des intérêts moratoires ;*
- *En ordre subsidiaire, constater que l'appelant a commis une faute au sens de l'article 1382 de l'ancien Code civil et ordonner à l'appelant au titre de l'article 1382 de l'ancien Code civil, de procéder au remboursement du préjudice qui en résulte, soit la somme de 1 822 349,01 euros à majorer des intérêts légaux ;*
- *[OMISSIS]*
- *[OMISSIS] [Énoncé des questions à poser à la Cour constitutionnelle nationale]*
- *[Énoncé des questions préjudicielles que l'intimée propose de poser à la Cour de justice].*

– [demandes concernant les frais de justice nationaux].

4. Les griefs et leur appréciation

4.1. Sur le jugement entrepris

[OMISSIS] [moyen rejeté par la juridiction de renvoi].

4.2. Cadre légal général

4.2.1. La taxe dite « Fairness Tax » a été instaurée par la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses. L'objectif de la Fairness Tax est d'établir un impôt sur le bénéfice distribué par des entreprises, sans avoir payé d'impôt sur les sociétés ou d'impôt des non-résidents sur celui-ci, en raison de l'utilisation d'avantages fiscaux prévus par la législation fiscale (à savoir le report illimité de pertes et la déduction des intérêts notionnels).

À partir de l'exercice d'imposition 2014, les sociétés belges et les sociétés étrangères disposant d'un établissement belge sont assujetties à une cotisation distincte au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt des non-résidents, sur le fondement des articles 219ter et 233, troisième alinéa, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après le « du CIR 1992 »). La « Fairness Tax » est applicable lorsque, pour le même exercice d'imposition, des dividendes sont distribués et que le résultat fiscal de l'entreprise est diminué, en tout ou en partie, par la déduction pour capital à risque et/ou par des pertes fiscales reportées.

L'assiette 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* » (article 219 ter, paragraphe 2, du CIR 1992). En ce qui concerne l'impôt des non-résidents, la cotisation distincte est liée à la distribution d'un dividende par la société étrangère.

La cotisation distincte au titre de l'impôt sur les sociétés est établie à un taux de 5 % à majorer de la cotisation de crise, ce qui donne un taux de 5,15 %. La « Fairness Tax » n'est pas déductible dans l'impôt sur les sociétés et est soumise au régime des versements anticipés.

4.2.2. Le 8 juin 2013, la mesure a été notifiée par le ministre des Finances à la Commission européenne pour en vérifier sa conformité au droit de l'Union européenne, et notamment à la directive mères-filiales. Par lettre du 1^{er} août 2014, la Commission européenne a informé les autorités belges que l'article 219ter du CIR 1992 semble contraire à l'article 4 de la directive mères-filiales, aux articles 49 et 63 du TFUE et aux articles 31 et 40 de l'accord sur l'Espace économique européen.

Le 31 janvier 2014, la Cour constitutionnelle a été saisie d'un recours en annulation des articles 43 à 51 précités de la loi du 30 juillet 2013. Par son arrêt n° 11/2015 du 28 janvier 2015, la Cour constitutionnelle a posé trois questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne concernant la compatibilité de la réglementation nationale avec l'article 49 du TFUE et les articles 4, paragraphe 3, et 5, paragraphe 1, de la directive « mères-filiales ». Par l'arrêt qu'elle a rendu le 17 juin 2017 dans l'affaire C-68/15, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions. Par son arrêt n° 24/2018 du 1^{er} mars 2018, la Cour constitutionnelle a décidé :

- *annule les articles 43 à 49 et 51, alinéas 1^{er} 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'États 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.*

En ce qui concerne le maintien des effets des [dispositions] annulées, la Cour constitutionnelle a considéré :

« 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'États 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 ».

L'article 22 de la loi du 23 juin 2020 portant des dispositions fiscales afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie COVID-19 (Moniteur belge du 1^{er} juillet 2020) a rétabli l'article 219ter du CIR 1992.

4.3. Positions des parties

Le litige entre les parties porte sur la question des conséquences dans le chef de l'intimée de la décision de la Cour constitutionnelle de maintenir, malgré l'annulation de la Fairness Tax, les effets des dispositions annulées notamment pour les exercices d'imposition 2015 et 2016. Pour ces exercices d'imposition, l'intimée avait introduit une réclamation, avant l'arrêt d'annulation, contre les cotisations faisant application de cette cotisation distincte.

Les premiers juges ont estimé que l'application de la décision de la Cour constitutionnelle de maintenir les effets [des dispositions] annulées, à l'exception des cotisations établies à charge de sociétés belges relevant du champ d'application de la directive mères-filiales et dans le chef desquelles, par l'application de la cotisation distincte, le seuil de 5 % visé à l'article 4, paragraphe 3, de la directive est dépassé, aboutirait à une violation de la liberté d'établissement. Ils ont estimé qu'il résulte de l'arrêt que la Cour de justice a rendu le 17 mai 2017 que l'article 233, paragraphe 3, du CIR 1992, en vertu duquel les établissements belges de sociétés non-résidentes sont en principe assujettis à la Fairness Tax même si les bénéficiaires de l'établissement belge ne font pas partie des dividendes versés par la société non-résidente, ce qui a pour conséquence, que les sociétés non-résidentes ayant un établissement belge sont traitées plus défavorablement que les sociétés résidentes, porte atteinte à la liberté d'établissement. Étant donné que l'article 233, paragraphe 3, du CIR 1992 ne peut pas trouver à s'appliquer dès lors qu'il est contraire à la liberté d'établissement, il s'ensuit que les sociétés non résidentes qui ont un établissement belge sont traitées plus favorablement que les sociétés résidentes, telle l'intimée, ce qui, compte tenu de l'arrêt de la Cour constitutionnelle de maintenir les effets [des dispositions] annulées, entraîne à nouveau une atteinte à la liberté d'établissement. Le maintien de la Fairness Tax pour les sociétés résidentes à travers l'application de l'article 219ter du CIR 1992, à l'exclusion des sociétés non-résidentes ayant un établissement belge auxquelles s'applique l'article 233, paragraphe 3, du CIR 1992, est, selon les premiers juges, contraire à la liberté d'établissement, alors qu'il s'agit pourtant de situations objectivement comparables au regard de l'objectif de la Fairness Tax. Les raisons avancées par la Cour constitutionnelle pour maintenir les effets des [dispositions] annulées ne sont pas, selon les premiers juges, des raisons impérieuses pouvant justifier une entrave à la liberté d'établissement, compte tenu notamment du fait qu'elles ne sont pas explicitées.

L'administration affirme tout d'abord valoir que la violation de la liberté d'établissement ne peut être établie, étant donné que l'on n'aperçoit pas clairement comment calculer la base imposable dans le chef des établissements belges en sorte qu'il n'est donc pas possible d'établir si ce mode de calcul est plus défavorable ou non que le calcul de la base imposable dans le chef des sociétés belges. En outre, l'administration affirme que le fait que la méthode de calcul de la Fairness Tax dans le chef des établissements stables belges n'est pas claire à certains égards ne signifie pas que la Fairness Tax ne pourrait jamais être appliquée à ces contribuables. L'administration rappelle que ni la Cour de justice

ni la Cour constitutionnelle n'ont conclu à une violation de la liberté d'établissement. Et même si l'on estimait que la liberté d'établissement était entravée, il n'y a pas, selon l'administration, de violation du principe d'égalité ou de la liberté d'établissement dans le chef de sociétés filiales belges étant donné que les deux catégories de personnes (à savoir les établissements stables belges et les sociétés filiales belges) se trouvent dans une situation différente. L'administration conclut que l'intimée ne démontre pas qu'il y ait une violation du droit européen et que le juge du fond est tenu de respecter la décision de maintien. Au reste, même s'il y avait une restriction à la liberté d'établissement, elle pourrait, selon l'administration, être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, adéquates et n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi. En outre, l'administration indique que la décision de maintien de la Cour constitutionnelle a également un effet à charge de l'intimée, en dépit du fait qu'elle ait déjà préservé ses droits et que cela n'est pas contraire au droit constitutionnel et international. Enfin, l'administration affirme que la poursuite de l'application de la Fairness Tax pour les exercices d'imposition 2014 à 2018 inclus n'entraîne pas de violation du principe d'égalité, du droit de propriété, du principe de sécurité juridique, du principe de loyauté et du droit à une protection juridictionnelle effective. Selon l'administration, la poursuite de l'application de la Fairness Tax n'est pas non plus discriminatoire et il n'y a pas de différence de traitement injustifiée avec des dividendes distribués provenant de dividendes reçus de filiales. En ordre subsidiaire, l'administration conteste être redevable de dommages-intérêts en vertu de l'article 1382 de l'ancien Code civil.

L'intimée persiste à soutenir que le maintien des effets des dispositions annulées imposé par la Cour constitutionnelle ne peut pas avoir effet car il enfreint le droit international, européen et constitutionnel.

4.4. L'application de la décision de maintien dans le chef de l'intimée pour les exercices d'imposition 2015 et 2016 (moyens « en ordre principal » de l'intimée)

4.4.1. En ordre principal, l'intimée affirme que le maintien des effets de la Fairness Tax annulée par la Cour constitutionnelle à sa charge ne peut avoir aucun effet, étant donné qu'elle avait déjà préservé ses droits.

Dans l'arrêt d'annulation du 1^{er} mars 2018, la Cour constitutionnelle a fait application de la faculté prévue à l'article 8, troisième alinéa, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, qui se lit comme suit :

« Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine. »

En vertu de l'article 8, troisième alinéa, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la Cour constitutionnelle détermine elle-même l'étendue du maintien des effets des dispositions annulées, pour autant qu'elle le fasse par voie de disposition générale.

Cela exclut la possibilité de statuer sur des actes individuels et doit éviter toute discrimination entre les justiciables.

L'article 8, troisième alinéa, précité trouve son origine dans l'article 6 de l'ancienne loi du 28 juin 1983 relative à l'organisation, à la compétence et au fonctionnement de la Cour d'arbitrage. Les travaux préparatoires de cette loi indiquent à propos de cette compétence : « *Afin d'éviter autant que possible de tels "vides juridiques", qui entraînent une grande insécurité juridique, la possibilité est laissée à la Cour d'arbitrage de déterminer quels effets de l'exécution ou de l'application de la norme annulée doivent être considérés comme définitifs ou de fixer un délai au cours duquel le législateur national ou décentralisé compétent peut adopter une nouvelle norme permettant de faire face aux effets préjudiciables de l'"annulation pure et simple"* » (Doc. Parl. Sénat 1981-1982, n° 246/1, p.7).

ainsi que :

« Comme il se peut, notamment en raison de la possibilité de réouverture du délai de recours, qu'une loi ou un décret soit annulé plusieurs années après sa publication, il a fallu prévoir un moyen permettant d'apporter des restrictions aux effets normaux absolus d'une annulation.

En s'inspirant notamment de l'article 174 du traité CEE et de l'article 31 du protocole additionnel au traité relatif à l'institution d'une Cour de justice pour le Benelux, on a conféré à la Cour d'arbitrage le pouvoir d'indiquer, si elle l'estime nécessaire, ceux des effets de l'acte annulé qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine (art. 6, deuxième alinéa).

La pratique des juridictions internationales montre que l'attribution de ce pouvoir à la Cour d'arbitrage est indispensable dans l'intérêt de la sécurité juridique. Ainsi, par exemple, il pourrait s'avérer nécessaire, dans l'hypothèse de l'annulation d'un décret relatif au droit de bâtir, de maintenir les permis de bâtir accordés sur la base de ce décret. Cette disposition permet à la Cour d'arbitrage d'atténuer les effets d'une annulation ». (Doc. Parl., Chambre, 1982-1983, n° 647/4, p. 6)

Cela montre, comme l'affirme l'intimée, que à l'instar notamment de la compétence déjà conférée par le traité CEE à la Cour de justice, le législateur a conféré à la Cour constitutionnelle la faculté de maintenir [les effets de la disposition annulée] afin d'atténuer les effets absolus d'une annulation par cette Cour (c'est-à-dire l'effet erga omnes et ex tunc) au nom du principe de la sécurité juridique. Une décision de maintien vise notamment à éviter de mettre en péril, après un certain temps, des situations existantes et des attentes suscitées (voir notamment arrêt de la Cour constitutionnelle du 9 février 2012, n° 18/2012, point B.9.4) ou de remettre en cause des rapports juridiques qui ont épuisé leurs

effets dans le passé (arrêt du 2 février 1988, *Blaizot e.a.*, 24/86, EU:C:1988:43, point 34).

L'intimée relève qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que ce n'est qu'à titre tout à fait exceptionnel que cette dernière peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique communautaire, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Pour qu'une telle limitation puisse être décidée, il est nécessaire, d'après la Cour de justice, que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de troubles graves (arrêt du 12 février 2009, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, point 68). Dans sa jurisprudence, la Cour européenne des droits de l'homme s'est d'ailleurs déjà prononcée dans ce sens. La Cour constitutionnelle n'aurait pas fait preuve de cette prudence des juridictions internationales, selon la partie défenderesse.

[OMISSIS] [moyen rejeté].

[OMISSIS] [demande de saisir la Cour européenne des droits de l'homme que le juge de renvoi ne peut accueillir faute de compétence]

4.5. Le maintien de l'application de l'article 219ter du CIR 1992 dans le chef de l'intimée pour les exercices d'imposition 2015 et 2016 au regard de la liberté d'établissement (moyen « en ordre principal 2 » de l'intimée)

4.5.1. Dans ce moyen, l'intimée affirme en substance que la poursuite de l'application de la *Fairness Tax* pour les exercices d'imposition 2014 à 2018 est discriminatoire dans la mesure où elle ne vaut pas à charge des établissements belges de sociétés non-résidentes. Selon l'intimée, il en résulterait une violation de la liberté d'établissement et du droit de propriété.

Elle relève tout d'abord que l'article 233, paragraphe 3, du CIR 1992 a été déclaré contraire au principe de légalité par la Cour constitutionnelle, et a ensuite été annulé, mais en maintenant les effets des[dispositions] annulées. L'intimée relève que la Cour constitutionnelle ne peut pas maintenir les effets dans la mesure où l'assujettissement à la *Fairness Tax* à charge d'établissements belges de sociétés non-résidentes est contraire à la liberté d'établissement, ce qui serait effectivement le cas compte tenu du fait que la *Fairness Tax* empêcherait les sociétés non-résidentes de choisir librement la forme juridique sous laquelle elles exercent leurs activités en Belgique dès lors qu'elles sont traitées différemment selon qu'elles exercent leur activité en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une filiale. Dans le chef d'une société non-résidente qui exerce ses activités en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement belge (i) le mode de calcul de la *Fairness Tax* pourrait avoir pour conséquence que la société non-résidente soit redevable de cet impôt sur des bénéfices qui n'ont pas été générés par l'établissement stable belge ce qui en tous cas n'est pas le cas des sociétés résidentes parmi lesquelles des filiales de sociétés non-résidentes et

(ii) l'assujettissement de principe à la Fairness Tax est une donnée pour des établissements belges de sociétés non-résidentes lorsque la société non-résidente distribue des dividendes même si les bénéficiaires de l'établissement belge n'en font pas partie. En outre, l'article 233, paragraphe 3, du CIR 1992 serait contraire au principe de prévisibilité qui s'applique également en droit de l'Union européenne, ce qui conduit à conclure en tout état de cause à une violation de l'article 49 du TFUE.

Selon l'intimée, la non-application (du maintien) de la Fairness Tax à charge d'établissements belges de sociétés non-résidentes a pour effet que les établissements de sociétés étrangères sont traités plus favorablement que les filiales de sociétés étrangères, ce qui, étant donné que les deux situations sont comparables au regard de l'objectif de la Fairness Tax, entraînerait une violation de l'article 1^{er} du protocole n° 1 à la CEDH combiné à l'article 14 de la CEDH. La liberté d'établissement (article 49 TFUE) serait également violée.

4.5.2. Le juge national qui, dans le cadre de sa compétence, est chargé d'appliquer les dispositions du droit communautaire, est tenu d'assurer le plein effet de ces normes et, ce faisant, il doit, le cas échéant, laisser inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, sans avoir à en demander ou à en attendre l'abrogation préalable par voie législative ou par toute autre procédure constitutionnelle. Étant donné que le titre II de la Constitution ne contient pas de dispositions analogues à l'article 49 du TFUE, la cour d'appel n'est pas obligée de poser tout d'abord une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle à cet égard et ne peut pas non plus la poser (arrêt de la Cour de cassation du 16 septembre 2022, RG C.21.0390.N, disponible sur www.juportal.be).

En vertu du principe de primauté du droit communautaire, une juridiction nationale doit résoudre toute contradiction entre une disposition du droit national et une disposition du traité directement applicable en appliquant le droit communautaire et, si nécessaire, en laissant inappliquée la disposition nationale contraire. En cas d'incompatibilité entre une règle de droit national et le droit communautaire, le juge national est tenu de laisser cette règle inappliquée et de protéger les droits conférés par le droit communautaire aux justiciables. Cela vaut pour toute disposition d'un ordre juridique national ainsi que pour toute pratique législative, administrative ou judiciaire qui aurait pour effet de paralyser l'effet du droit communautaire.

Le fait que la décision de maintien de la Cour constitutionnelle du 1^{er} mars 2018 s'applique également à l'intimée et a l'autorité absolue de la chose jugée dans l'ordre juridique interne ne s'oppose donc pas à ce que le juge national, conformément au principe de primauté du droit communautaire, laisse cette décision inappliquée dans le cadre de la procédure dont il est saisi s'il estime que cette décision est contraire au droit communautaire. Dans son arrêt du 1^{er} mars 2018, la Cour constitutionnelle ne s'est pas prononcée sur la question de la

compatibilité de la Fairness Tax avec la liberté d'établissement, de sorte qu'elle n'a pas encore été définitivement tranchée.

[OMISSIS]

4.5.3. L'article 49 TFUE 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 ».

Conformément à l'article 54 TFUE, l'article précité implique pour les sociétés constituées conformément à la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement dans 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. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice européenne que l'article 49, premier alinéa, deuxième phrase, TFUE permet expressément aux opérateurs économiques de choisir librement la forme juridique appropriée à l'exercice de leurs activités dans un autre État membre et que ce libre choix ne peut donc pas être restreint par des dispositions fiscales discriminatoires. Chaque État membre peut organiser son propre système d'imposition des bénéfices, pour autant qu'il respecte le droit de l'Union européenne et que ces bénéfices relèvent de la compétence fiscale de l'État membre concerné. Cet État membre est donc libre de déterminer le fait générateur de l'impôt, la base imposable et le taux d'imposition applicables aux différentes formes d'établissement des sociétés opérant dans cet État membre, à condition qu'il ne discrimine pas les sociétés non-résidentes par rapport à des établissements nationaux comparables.

Ainsi que la Cour de justice l'a jugé dans son arrêt du 17 mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, points 43 et 44), 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. Toutefois, la situation pourrait être différente, et le régime pourrait constituer une restriction à la liberté d'établissement, si le mode de détermination de la base imposable de la

Fairness Tax implique de facto que cette société non-résidente soit traitée de manière plus défavorable qu'une société résidente. En pratique, les modalités de détermination de la base imposable de la Fairness Tax ne devraient en aucun cas conduire à traiter fiscalement les sociétés non-résidentes de manière plus défavorable que les sociétés belges. Lorsque la méthode de calcul de la base imposable d'une société non-résidente a pour conséquence que cette société doit également payer l'impôt pour des bénéfices qui ne relèvent pas de la compétence fiscale de la Belgique, cette société non-résidente est traitée de manière plus défavorable qu'une société résidente, et la Fairness Tax doit être considérée comme constituant une restriction à la liberté d'établissement (voir également arrêt du 17 mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, points 48 et 49).

Pour ces sociétés non-résidentes, un dividende théorique est calculé en vue de déterminer la base imposable de la Fairness Tax, comme le prévoit plus avant l'article 233, paragraphe 3, du CIR 1992. Cet article, qui a été annulé par l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 1^{er} mars 2018 mais dont les effets ont été maintenus pour les exercices d'imposition 2015 et 2016, est libellé comme suit pour ces exercices d'imposition :

*« En outre, une cotisation distincte est établie selon les règles prévues à l'article 219ter. 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 »*

Indépendamment du fait que l'on n'aperçoit pas clairement la manière dont la base imposable de la Fairness Tax doit être établie pour les sociétés étrangères ayant un établissement belge (voir l'arrêt n° 24/2018 de la Cour constitutionnelle du 1^{er} mars 2018, points B.13 et B.14.2), il reste bel et bien établi que cette disposition reste toujours d'application pour les exercices d'imposition 2015 et 2016 en raison de la décision de maintien de la Cour constitutionnelle. Cela signifie que même si elle ne définit pas clairement la base imposable, cette disposition (maintenue) doit être interprétée.

En ce qui concerne l'impôt des non-résidents, la cotisation distincte est liée à la distribution d'un dividende par la société étrangère. Pour les établissements belges, la loi prévoit un dividende théorique 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.

* Ndt : À toutes fins utiles, on signalera que la version en langue néerlandaise de la loi fait référence à la partie du dividende qui correspond « proportionnellement » (verhoudingsgewijs) à la partie du résultat comptable de l'établissement belge dans le résultat global de la société étrangère, alors que la version en langue française de la loi ne qualifie pas expressément cette répartition de « proportionnelle ». Dans les passages de la décision de renvoi calqués sur cette disposition, verhoudingsgewijs est traduit par « proportionnellement ».

Comme l'ont jugé à juste titre les premiers juges, l'assujettissement de principe à la Fairness Tax des établissements belges de sociétés non-résidentes est un fait lorsque les sociétés non-résidentes distribuent des dividendes, même si ces dividendes ne comprennent pas de bénéfices de l'établissement belge soumis à la fiscalité belge. En effet, la base imposable de la Fairness Tax dans une telle situation est constituée par les dividendes distribués, quelle que soit la source d'où proviennent ces dividendes. Le législateur belge applique une présomption selon laquelle ces dividendes proviennent proportionnellement de la part que le résultat de l'établissement belge constitue dans le résultat comptable global de la société, mais ne tient pas compte du fait que ce résultat de l'établissement belge puisse avoir été mis en réserve et n'a pas été distribué, ou du fait que ce résultat n'est pas la source des dividendes qui ont été distribués. À cet égard, la méthode de calcul de la base imposable d'une société non-résidente peut avoir pour conséquence que cette société soit également tenue de payer la Fairness Tax pour des bénéfices qui ne relèvent pas de la fiscalité de la Belgique parce qu'ils proviennent (en tout ou en partie) du résultat obtenu par une société ou un établissement non-résident. La cour d'appel conclut qu'une société non-résidente se trouvant dans cette situation est traitée plus défavorablement qu'une société résidente, parmi lesquelles des filiales de sociétés non-résidentes telles que l'intimée, pour lesquelles la base imposable de la Fairness Tax est toujours déterminée par le résultat fiscal belge.

Étant donné que la manière dont la base imposable de la Fairness Tax est déterminée ne peut en aucun cas aboutir à ce que les sociétés non-résidentes soient traitées fiscalement de manière plus défavorable que les sociétés belges, la cour d'appel conclut que l'article 233, troisième alinéa, du CIR 1992 constitue une restriction à la liberté d'établissement telle qu'énoncée à l'article 49 TFUE. L'appelant a beau affirmer que la méthode de calcul de la Fairness Tax ne présenterait des zones d'ombre que sur certains points, cela n'y change rien. Ainsi que la Cour l'a considéré dans l'arrêt du 17 mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, points 50 et suivants), cette restriction à la liberté d'établissement ne concerne pas des situations qui ne sont pas objectivement comparables et ne peut pas non plus être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général.

En outre, comme l'a également souligné la Cour constitutionnelle elle-même au point B.11 de son arrêt, 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 (arrêt du 5 juillet 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, points 57 et 58). Ainsi que la Cour constitutionnelle l'a également constaté, l'article 233, troisième alinéa, du CIR 1992 porte une atteinte disproportionnée aux exigences du principe de sécurité juridique et ne peut être considéré comme proportionné aux objectifs poursuivis. Même si l'on devait suivre la position de l'appelant selon laquelle la base imposable ne peut être déterminée en raison de

son ambiguïté ou de son imprévisibilité, cette disposition viole l'article 49 du TFUE.

La cour d'appel conclut que cette restriction à la liberté d'établissement ne peut être acceptée et doit être déclarée inapplicable. Ni la décision de maintien, ni l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 1^{er} mars 2018 ne l'empêche. Contrairement à ce que soutient l'appelant, cette décision d'inapplication n'est pas assimilable à une annulation erga omnes, pour laquelle la cour d'appel n'est d'ailleurs pas compétente.

4.5.4. La circonstance que la Fairness Tax ne puisse s'appliquer qu'aux contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés, tels que l'intimée, en raison de la non-application de l'article 233, troisième alinéa, du CIR 1992 en l'espèce, compte tenu de la décision de maintien, pourrait éventuellement conduire à une inégalité de traitement avec les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents. Étant donné que les deux catégories de personnes se trouvent apparemment dans une situation égale au regard de la finalité de la Fairness Tax (telle qu'elle a été voulue par le législateur, avec toutefois une violation de la liberté d'établissement), la question se pose de savoir si cela entraîne une violation de l'article 1^{er} du protocole n° 1 à la CEDH en combinaison avec l'article 14 de la CEDH.

[OMISSIS] [question adressée à la Cour constitutionnelle]

4.5.5. L'intimée dénonce également une violation de la liberté d'établissement (article 49 TFUE), du principe de loyauté (article 4, troisième alinéa TUE) et du droit à une protection juridictionnelle effective (article 19, paragraphe 1, deuxième alinéa, TUE et article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne). Elle affirme que la liberté d'établissement est méconnue en ce que, compte tenu de son maintien, la Fairness Tax s'applique aux filiales résidentes de sociétés non-résidentes, telles que l'intimée, mais ne s'applique pas aux établissements belges de sociétés non-résidentes, ce qui, pour une société mère exerçant la liberté d'établissement, constitue une restriction injustifiée à sa liberté de choisir entre des succursales, des filiales ou des agences. Ainsi, les revenus des filiales belges de sociétés non-résidentes seraient imposés plus lourdement que les revenus d'un établissement belge de sociétés non-résidentes, et les revenus versés par les filiales belges à leur société mère non-résidente seraient imposés plus lourdement que les revenus transférés par un établissement belge à la société non-résidente. Selon l'intimée, on n'apercevrait aucune justification à cette restriction à la liberté d'établissement et les deux catégories de personnes se trouveraient apparemment dans une situation identique au regard de la finalité de la Fairness Tax. En outre, l'intimée relève qu'il ne peut jamais y avoir de restriction proportionnée de la liberté d'établissement, puisqu'en l'espèce elle trouve son fondement dans l'article 8, paragraphe 3, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle, qui est imprévisible dans son application et qui, par conséquent, enfreint le principe de sécurité juridique du droit de l'Union. En outre, selon l'intimée, une application de l'article 8, paragraphe 3, de la loi spéciale, qui vise à

assurer la sécurité juridique, ne pourrait jamais justifier une restriction des libertés fondamentales.

L'appelant rétorque qu'il n'y a pas de violation de la liberté d'établissement à l'endroit de filiales belges, car les deux catégories de personnes morales ne se trouvent pas dans la même situation dans cette hypothèse, au regard de la décision de maintien. En effet, dans le chef d'établissements stables belges, la décision de maintien perpétuerait l'exigibilité de la Fairness Tax au mépris du droit communautaire, alors qu'une telle violation du droit communautaire ne se produirait pas dans le chef de filiales belges. En outre, seules les dispositions législatives instaurant la Fairness Tax pourraient être soumises à la censure du droit de l'Union, et non la décision de maintien de la Cour constitutionnelle.

Compte tenu de la primauté du droit communautaire, du principe de coopération loyale figurant à l'article 4, paragraphe 3, TUE et puisqu'il existe un doute quant à l'interprétation ou à la validité d'une disposition du droit de l'Union pertinente pour la solution du présent litige, la cour d'appel décide de poser à la Cour de justice la question préjudicielle [OMISSIS] [énoncée ci-dessous] [OMISSIS].

4.6. Les autres moyens de l'intimée

Il est sursis à statuer sur les autres moyens de l'intimée.

DÉCISION DE LA COUR D'APPEL

Statuant contradictoirement ;

La cour d'appel décide :

La cour d'appel reçoit l'appel ;

[OMISSIS]

1. [OMISSIS] Avant dire droit, sollicite la Cour de justice de l'Union européenne de statuer sur la question préjudicielle suivante :

« L'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle qui est contestée devant la cour d'appel (à savoir celle qui a été annulée par la Cour constitutionnelle mais dont les effets ont été maintenus, au mépris cependant de la liberté d'établissement en sorte que la réglementation nationale maintenue doit être laissée inappliquée à l'égard des bénéfices distribués par des sociétés établies dans un autre État membre ayant un établissement stable belge), et aux termes de laquelle

– *un impôt est dû sur la distribution de bénéfices qui n'ont pas été inclus dans le résultat finalement imposable d'une société résidente envers*

laquelle une société établie dans un autre État membre exerce sur sa gestion une influence telle qu'elle peut déterminer ses activités,

- *alors que cet impôt n'est pas dû sur les bénéfices en question, si cette société établie dans un autre État membre exerçait ses activités en Belgique par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une succursale ? »*

[OMISSIS] [Formule finale et signatures]