



Date de réception : 15/06/2021

329



**Expédition**

Numéro du répertoire <b>2021 / 3563</b>
Date du prononcé <b>29/04/2021</b>
Numéro du rôle <b>2016/AF/311</b>

Délivrée à	Délivrée à	Délivrée à
le	le	le
€	€	€
CIV	CIV	CIV

Non communicable au receveur

# Cour d'appel Bruxelles

## Arrêt interlocutoire sine die

### question préjudicielle

Présenté le
Non enregistrable

Chambre fiscale 6F

<b>CURIA GREFFE Luxembourg</b>
Entrée 10. 05. 2021

17/05/2021

1/Prisid. C-608

COVER 01-00002113181-0001-0018-01-01-1



**ALLIANZ BENELUX S.A.**, BCE 0480.058.443, dont le siège social est établi à 1000 BRUXELLES,  
rue de Laeken 35,

partie appelante,

représentée par Maître DE BRAUWERE Valérie-Anne, avocat à 1000 BRUXELLES, Place  
Poelaert 6,

**CONTRE :**

**L'ETAT BELGE**, Service Public Fédéral Finances, représenté par le ministre des Finances,  
poursuites et diligences du conseiller général, directeur du centre grandes entreprises  
gestion et contrôles spécialisés, dont les bureaux sont établis à 1000 Bruxelles, boulevard du  
Jardin Botanique 50 boîte 3351,

partie intimée,

comparaissant en personne à l'intervention d'un fonctionnaire, monsieur Stéphane VAN  
BOST, attaché.

\*\*\*\*\*

La cour, après délibéré, prononce en audience publique l'arrêt suivant.

**PROCEDURE**

Vu le jugement prononcé contradictoirement, le 20 mai 2016, par le tribunal de première  
instance francophone de Bruxelles, dont il n'est pas produit d'acte de signification, et la  
requête d'appel déposée au greffe de la cour le 19 octobre 2016.

┌ PAGE 01-00002113181-0002-0018-01-01-4 ─┐



## FAITS ET JUGEMENT ENTREPRIS

1.

Le 16 novembre 1995, les sociétés UNION FENIX et COMPAGNIE D'ASSURANCE DE L'ESCAUT ont été absorbées par la société AGF L'ESCAUT.

Le 15 septembre 1999, la société ASSUBEL-VIE SA a absorbé les sociétés AGEFIMMO SA, AFILIFE SA, ASSUBEL-IMMO SA, ASSUBEL-ACCIDENTS SA, ASSUBEL-ETUDES SA et AGF L'ESCAUT SA.

Les sociétés absorbées par AGF L'ESCAUT SA et par ASSUBEL-VIE SA, maintenant réunies sous la dénomination sociale ALLIANZ BENELUX SA, ci-après l'appelante, disposaient d'excédents de revenus définitivement taxés, qui étaient reportables sur les exercices ultérieurs.

2.

Le fonctionnaire taxateur a rejeté le report intégral des revenus définitivement taxés des sociétés absorbées en 1999 par l'appelante (avis de rectification des 13 octobre 2006 (exercice 2004), 3 avril 2006 (exercice 2005) et 2 octobre 2008 (exercice 2006)).

Il a de même rejeté la déduction de certains intérêts supportés par l'appelante, sur la base de l'article 198, 10°, du CIR (1992), tel qu'en vigueur pour les exercices d'imposition 2002 et 2003, par lequel le législateur souhaitait éviter qu'une société qui ne possède les actions qu'un court moment, et qui ne bénéficie dès lors pas des revenus définitivement taxés, déduise intégralement les intérêts.

3.

Dans sa décision du 19 décembre 2012, le directeur régional a considéré qu'en l'absence, dans la législation belge, de disposition légale prévoyant le transfert des excédents de revenus définitivement taxés de la société absorbée vers la société absorbante, le report des excédents de revenus définitivement taxés des sociétés absorbées, postulé par l'appelante, ne reposait sur aucune base légale.



Il a toutefois considéré qu'“il peut être justifiable d'analyser la situation directement au regard du droit européen et de sa jurisprudence, plus particulièrement à la lumière des objectifs poursuivis par la Directive 90/435/CEE et des enseignements de l'arrêt Cobelfret et de l'ordonnance n° C-439/07 du 4 juin 1999 ‘KBC Bank NV’. Ainsi il peut être déduit de l'application conjointe de l'effet direct reconnu à l'article 4, § 1er de la Directive 90/435/CEE et de la jurisprudence précitée qu'étant donné que l'Etat belge a opté pour la méthode d'exonération, il doit accorder au report des excédents de RDT, un régime au moins équivalant à celui prévu en matière de report des pertes. Il peut dès lors être admis d'accorder le report des excédents de RDT dans le cadre d'opérations de restructuration, visées à l'article 211 CIR 92, conformément au prorata de l'article 206, § 2 CIR 92 en matière de pertes récupérables”.

Le directeur régional a donc admis le report des excédents de revenus définitivement taxés des sociétés absorbées dans la mesure de l'article 206, § 2, du CIR (1992).

L'article 206, § 2, du CIR (1992) prévoit qu'en cas de fusion fiscalement neutre, les pertes professionnelles que la société absorbée a éprouvées avant cette fusion, restent déductibles dans le chef de la société absorbante en proportion de la part que représente l'actif net fiscal avant la fusion des éléments absorbés de la société absorbée, dans le total, également avant la fusion, de l'actif net fiscal de la société absorbante et de la valeur fiscale nette des éléments absorbés.

Le rejet partiel sur cette base du report des excédents des revenus définitivement taxés implique une augmentation de la base imposable de l'appelante de 13.581.536,03 EUR au total pour les exercices d'imposition 2004, 2005, 2006 et 2007.

4.

Le directeur régional a, d'autre part, rejeté totalement la déduction d'intérêts relatifs à certains dividendes pour les exercices d'imposition 2002 et 2003.

Ce rejet entraîne une augmentation de la base imposable de l'appelante pour les exercices d'imposition 2002 et 2003 de 4.853.496,11 EUR.

5.

Le directeur régional a, en conséquence, accueilli partiellement les réclamations formées par l'appelante à l'encontre des cotisations à l'impôt des sociétés pour les exercices d'imposition 2004 à 2007, établies au nom de l'appelante sous les articles 864422594 (exercice d'imposition 2004), 862011023 (cotisation primitive exercice d'imposition 2005), 874402103 (exercice d'imposition 2005), 884401820 (exercice d'imposition 2006) et 880423123



(cotisation primitive exercice d'imposition 2007) du rôle de la commune de Bruxelles, à l'issue de la procédure de rectification, à l'exception de la cotisation pour l'exercice d'imposition 2007, qui a été enrôlée sur la base de la déclaration.

6.

Le premier juge a dit la demande de report intégral des excédents des RDT litigieux et des intérêts litigieux recevable mais non fondée et a condamné l'appelante aux dépens d'instance qu'il a liquidés à 16.500,00 EUR dans le chef de la société et à 0 EUR dans le chef de l'ETAT qui comparaisait déjà en personne devant lui.

## GRIEFS

7.

L'appelante poursuit la réformation du jugement entrepris.

A titre principal, l'appelante demande de dire pour droit qu'elle est autorisée à reporter sur les exercices d'imposition ultérieurs le montant de 13.581.536,03 EUR à titre d'excédents de revenus définitivement taxés relatifs aux exercices d'imposition 2004, 2005, 2006 et 2007 et le montant de 4.853.496,11 EUR à titre de pertes fiscales reportées résultant d'intérêts déductibles.

A titre subsidiaire, l'appelante demande, concernant le report du montant de 13.581.536,03 EUR à titre d'excédents de revenus définitivement taxés relatifs aux exercices d'imposition 2004, 2005, 2006 et 2007, de poser à la Cour de Justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante: *"L'article 4, § 1er de la Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui prévoit que les bénéfices distribués visés par la Directive sont intégrés dans la base imposable de la société bénéficiaire des dividendes avant d'être déduits de celle-ci à concurrence de 95 % de leur montant et sont, le cas échéant, reportés sur les exercices d'imposition ultérieurs mais qui, à défaut de disposition spécifique prévoyant en cas d'opération de réorganisation de sociétés, que les déductions ainsi reportées dans le chef de la société apporteuse sont intégralement transférées à la société bénéficiaire, a pour conséquence que les bénéfices visés sont indirectement imposés à l'occasion de ladite opération en raison de l'application d'une disposition limitant le transfert desdites déductions en proportion de la part que représente l'actif net fiscal avant l'opération des éléments absorbés de la société apporteuse dans le total, également avant l'opération, de l'actif net fiscal de la société absorbante et de la valeur fiscale nette des éléments absorbés?"*.



L'appelante demande encore de condamner l'intimé à lui restituer toutes sommes indûment perçues, à majorer des intérêts moratoires au taux légal.

L'appelante demande enfin de condamner l'intimé aux dépens liquidés en appel dans son chef à l'indemnité de procédure de base indexée de 18.000,00 EUR.

8.

L'intimé concède à la page 27 de ses conclusions additionnelles et de synthèse qu'au vu de l'arrêt Argenta Spaarbank du 26 octobre 2017 de la Cour de Justice de l'Union européenne, il y a lieu d'accorder la déductibilité des intérêts postulée par l'appelante, et par conséquent de majorer le montant des pertes reportables au terme de l'exercice d'imposition 2007 d'un montant de 4.853.496,11 EUR.

Il demande de déclarer l'appel recevable et partiellement fondé en ce qui concerne la déductibilité des intérêts, mais non fondé en ce qui concerne le report des revenus définitivement taxés des sociétés absorbées et, en conséquence, de confirmer le jugement entrepris en ce qui concerne le report des revenus définitivement taxés des sociétés absorbantes.

Il estime inutile, à titre principal, de poser une question préjudicielle à la Cour de Justice de l'Union européenne sur la compatibilité des articles 206, § 2 et 212 du CIR (1992) avec l'article 4, § 1er de la Directive mère-fille.

L'intimé demande de réformer le jugement entrepris en ce qu'il considère que la demande est évaluable en argent.

Il forme de la sorte implicitement appel incident quant à la liquidation de l'indemnité de procédure d'instance qu'il demande de liquider à l'indemnité de procédure prévue pour les affaires non évaluables en argent, doit en appel, à 1.440,00 EUR.

Il demande enfin de condamner l'appelante aux dépens des deux instances.

Dans l'hypothèse où la cour devait considérer qu'il s'agit d'une demande évaluable en argent et si la demande n'était déclarée que partiellement fondée, l'intimé demande de proratiser l'indemnité de procédure en fonction du montant de la demande qui a été déclarée fondée par rapport au montant total de la demande.



## DISCUSSION

9.

Dans sa réclamation complémentaire du 30 mars 2012 relative à l'exercice d'imposition 2004, l'appelante a revendiqué que le solde des pertes antérieures au début de la période imposable de l'exercice d'imposition 2004, soit le solde des pertes antérieures au 01/01/2003, soit majoré du montant total de 4.853.496,11 € soit :

- Intérêts couverts par certains dividendes : Exercice d'imposition 2002 : 2.428.746,54 € ;
- Intérêts couverts par certains dividendes : Exercice d'imposition 2003 : 2.424.749,57 €.

L'appelante contestait le rejet de ces intérêts supportés ayant eu lieu sur la base de l'article 198, 10°, CIR/92 tel qu'en vigueur pour les exercices d'imposition 2002 et 2003.

A tort, le premier juge a déclaré la demande non fondée et jugé qu'en tout état de cause, le rejet litigieux serait sans incidence sur les cotisations contestées qui se rattachent aux exercices d'imposition 2004 à 2007, pour la détermination du montant des pertes reportables sur l'exercice d'imposition 2008, voire sur les exercices d'imposition ultérieurs. La déductibilité des intérêts postulée par l'appelante est actuellement admise à raison par l'ETAT conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne à propos de l'article 198, 10°, CIR/92 dans sa version applicable aux exercices d'imposition litigieux.

Dans son arrêt Argenta Spaarbank du 26 octobre 2017, la cour a dit pour droit que :

« 1) L'article 4, paragraphe 2, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition nationale, telle que l'article 198, 10°, du code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 et confirmé par la loi du 12 juin 1992, en vertu de laquelle les intérêts payés par une société mère au titre d'un emprunt ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de cette société mère jusqu'à concurrence d'un montant égal à celui des dividendes, bénéficiant déjà d'une déductibilité fiscale, qui sont recueillis des participations détenues par ladite société mère dans le capital de sociétés filiales pendant une période de moins d'un an, quand bien même ces intérêts ne se rapporteraient pas au financement de ces participations.





2) L'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435 doit être interprété en ce sens qu'il n'autorise pas les États membres à appliquer une disposition nationale, telle que l'article 198, 10°, du code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 et confirmé par la loi du 12 juin 1992, dans la mesure où celle-ci va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'éviter les fraudes et les abus. »

L'appel est fondé sur ce point comme l'intimé l'admet ; partant, il marque son accord, sur la majoration du montant des pertes reportables au terme de l'exercice d'imposition 2007 d'un montant de 4.853.496,11 EUR.

L'appel principal et la demande de réformation du jugement sont fondés sur ce point.

10.

Le régime belge des revenus définitivement taxés, tel qu'applicable aux exercices d'imposition en cause, prévoyait d'abord l'inclusion des dividendes dans la base imposable, puis leur déduction de cette base imposable, dans la seule mesure où il existait des bénéfiques imposables (articles 202, 204 et 205 du CIR (1992) dans leur version applicable au litige, c'est-à-dire telle qu'issue de la loi du 23 octobre 1991 transposant en droit belge la directive du conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales).

L'effet de ce régime était qu'une société mère serait imposée au cours d'une période imposable ultérieure sur les dividendes perçus lorsqu'elle n'avait pas ou pas assez de bénéfiques imposables au cours de la période imposable durant laquelle les dividendes avaient été perçus.

Dans l'arrêt Cobelfret, la Cour de Justice de l'Union européenne estima que le régime belge était contraire à la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, ci-après la Directive mère-fille (CJUE, 12 février 2009, aff. C-138/07, Cobelfret).

La directive vise à éviter la double imposition en termes économiques des bénéfiques distribués par une filiale d'un Etat membre, autrement dit, d'éviter la taxation des profits distribués, d'abord dans le chef d'une filiale et ensuite dans le chef de la société mère (point 29 de l'arrêt Cobelfret).

La Belgique ajoutait en fait à la directive, au titre d'une condition d'exonération, une exigence que le texte communautaire n'autorise pas, c'est-à-dire l'existence de bénéfiques imposables de l'exercice dans le chef de la société mère (point 35 de l'arrêt Cobelfret).



La Cour de Justice a décidé que *“L'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que les dividendes perçus par une société mère sont inclus dans la base imposable de celle-ci, pour en être par la suite déduits à hauteur de 95 % dans la mesure où, pour la période d'imposition concernée, un solde bénéficiaire positif subsiste après déduction des autres bénéfices exonérés. L'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 est inconditionnel et suffisamment précis pour pouvoir être invoqué devant les juridictions nationales”*.

L'article 4, § 1er de la directive laissait aux États membres le choix entre l'application de deux méthodes: soit l'Etat de la société mère devait s'abstenir d'imposer le bénéfice distribué par la filiale (premier tiret), soit il pouvait l'imposer en autorisant la société mère à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférent au bénéfice distribué (deuxième tiret).

La Belgique a opté pour la méthode d'exonération.

La Cour de Justice a estimé que la disposition relative à l'exonération (article 4, § 1er, premier tiret) est suffisamment claire et précise pour être susceptible d'effet direct (points 58 et 61 de l'arrêt Cobelfret).

La Belgique a mis en oeuvre, par la voie d'une circulaire, l'exécution de l'arrêt Cobelfret (Circ. n° CI.Rh.421/597.150 (AFER, 32/2009) du 23 juin 2009, modifiée par circ. du 12 octobre 2009/1 et circ. du 19 mai 2010/1).

La circulaire constate que l'arrêt ne remet pas en cause le régime des dividendes comme tel, mais condamne la seule limitation de la déduction au solde des bénéfices existants sans que soit permis le report sur des exercices ultérieurs de la quotité des dividendes non déduite.

La loi du 21 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses a complété le texte de l'article 205 du CIR (1992).

L'article 205, § 3 prévoit désormais que les revenus à concurrence de 95 % de leur montant, alloués par une société filiale telle que définie dans la Directive mère-fille, et établie dans un Etat membre de l'Union européenne, qui n'ont pu être déduits, peuvent être reportés sur des exercices d'imposition ultérieurs. Cette loi est entrée en vigueur le 1er janvier 2010.



11.

L'appelante revendique un report intégral des excédents de revenus définitivement taxés provenant des sociétés qu'elle a absorbées.

Elle conteste la limitation du report des excédents de revenus définitivement taxés des sociétés absorbées conformément au prorata de l'article 206, § 2, du CIR (1992) (voir ci-dessus n° 3).

L'appelante, fonde son droit de revendiquer un report intégral des excédents de revenus définitivement taxés provenant des sociétés qu'elle a absorbées, à défaut de disposition belge claire prévoyant un tel report, d'abord sur l'effet direct de l'article 4, § 1<sup>er</sup> de la Directive mère-fille, qui oblige les Etats membres à faire en sorte que les dividendes visés par ladite Directive ne soient pas imposés, mais également sur les troisième et sixième Directives sur le droit des sociétés, qui prévoient un transfert automatique des droits et obligations de la société absorbée vers la société absorbante, ainsi que sur l'article 682 du Code des sociétés belge, le principe de neutralité fiscale, qui doit, selon la Directive fiscale sur les fusions transnationales, régir les réorganisations transfrontalières, et l'intention du législateur belge selon laquelle les fusions doivent constituer des opérations neutres.

12.

L'administration estime que le prorata de l'article 206, § 2, du CIR (1992), applicable aux pertes professionnelles de la société absorbée, l'est également aux excédents de revenus définitivement taxés (voir ci-dessus n° 3).

L'intimé se défend de vouloir assimiler les excédents de revenus définitivement taxés à des pertes, mais est d'avis que *"le report des RDT doit suivre le même régime que celui des pertes vu que la jurisprudence européenne a considéré que les RDT devaient être intégralement reportables vu que les pertes étaient intégralement reportables dans la législation belge. Donc, si dans le cadre d'une fusion, le report des pertes des sociétés absorbées est limité, le report des RDT de ces mêmes sociétés doit l'être dans la même mesure (...) c'est parce que la Directive prévoit un report des pertes et dans la mesure de ce report que les dispositions belges relatives au régime des RDT ne respectent pas le prescrit de l'article 4 § 1<sup>er</sup> de la Directive"* (conclusions additionnelles et de synthèse p. 13).

Il ajoute que l'article 206, § 2, du CIR (1992) n'a jamais été jugé contraire au droit européen et en particulier à la Directive (CEE) n° 90/434 du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents (ci-après la Directive fiscale sur les fusions internationales).



13.

L'appelante critique à bon droit la lecture que l'intimé fait de l'arrêt Cobelfret. La Cour de Justice n'a nullement estimé que le report des excédents de revenus définitivement taxés pourrait être effectué dans la même mesure et les mêmes limites que celui des pertes fiscales.

De fait, l'arrêt Cobelfret ne fait nullement référence à l'article 206, § 2, du CIR (1992), mais seulement, d'une manière implicite, à l'article 206, § 1er, du CIR (1992), au point 39 où il relève que la législation belge admet le report des pertes sur des exercices fiscaux ultérieurs, et au point 37 où il constate que lorsque la société mère ne réalise pas d'autres bénéfices imposables au titre de la période d'imposition concernée, le régime des revenus définitivement taxés belge a pour effet de réduire les pertes de la société mère à hauteur des dividendes perçus.

La Cour de Justice en conclut dans l'arrêt Cobelfret que *"40. Il s'ensuit que, même si les dividendes perçus par la société mère ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice fiscal au cours duquel ces dividendes ont été distribués, ladite réduction des pertes de la société mère est susceptible d'avoir pour effet que cette dernière subit indirectement une imposition sur ces dividendes lors des exercices fiscaux ultérieurs, lorsque son résultat est positif. 41. Or, un tel effet de la limitation de la déduction RDT n'est compatible ni avec le libellé ni avec les objectifs et le système de la directive 90/435"*.

Dans l'ordonnance du 4 juin 2009 dans les affaires conjointes C-439/07 et C-499/07, la Cour de Justice a estimé que lorsqu'un Etat membre a choisi le système de l'exonération et que, en principe, la législation de cet Etat admet le report des pertes sur des exercices fiscaux ultérieurs, l'article 4, § 1er, premier tiret, s'oppose à une réglementation d'un Etat membre ayant pour effet de réduire les pertes de la société mère qui sont susceptibles de bénéficier d'un tel report à hauteur des dividendes perçus (CJUE, 4 juin 2009, aff. jointes C-439/07 et C-499/07, KBC et BRB, point 54). L'ordonnance ne se réfère donc pas davantage à l'article 206, § 2, du CIR (1992).

14.

En vertu de l'article 6 de la Directive fiscale sur les fusions internationales, auquel l'intimé se réfère en particulier, dans la mesure où l'Etat de la société absorbée permet à une société absorbante nationale de déduire les pertes antérieures de la société absorbée (ce qui est le cas en Belgique), la même règle doit être appliquée en cas de fusion d'une société nationale avec une société d'un autre Etat membre.



La Cour de Justice a constaté dans l'arrêt Cobelfret que l'article 6 de la Directive fiscale sur les fusions internationales a un contenu matériel différent de celui de l'article 4, § 1er, premier tiret, de la Directive mère-fille et ne fait de surcroît aucunement référence à cette dernière disposition (point 53 de l'arrêt).

Le fait que l'article 206, § 2, du CIR (1992) n'a jamais été jugé contraire au droit européen est donc en l'occurrence dénué de toute pertinence.

15.

L'intimé tente de faire la démonstration que *“s'il (fallait) tout simplement exclure de la base imposable les dividendes perçus pour s'abstenir de les imposer conformément au prescrit de la Directive mère-fille, il y a lieu de constater que l'application de ce système (...) conduirait au même résultat en ce qui concerne le transfert des RDT et des pertes de la société absorbée vers la société absorbante qu'en appliquant le système belge de d'abord inclure les dividendes dans le résultat fiscal pour les déduire ensuite à concurrence de 95 % et d'appliquer ensuite l'article 206, § 2, du CIR 92 en RDT transférés de la société absorbée vers la société absorbante”* (conclusions additionnelles et de synthèse p. 15).

Il en conclut qu'*“Au vu de ces éléments, c'est donc à bon droit que l'administration a appliqué la limitation prévue à l'article 206, § 2, du CIR 92 aux RDT reportables des sociétés absorbantes”* (conclusions additionnelles et de synthèse p. 15).

Certes, si la technique d'exemption *ab initio* avait été appliquée, c'est-à-dire lors de la première opération de la déclaration via une majoration de la situation de la situation du début des réserves, au lieu de la technique en deux étapes, c'est-à-dire inclusion puis déduction, la situation aurait été tout autre, car dans cette hypothèse, il n'y aurait pas eu d'excédents de revenus définitivement taxés (concept qui n'existerait plus) mais, à la place, des pertes reportables pour un montant équivalent (P. DELACROIX, Le régime RDT confronté au droit européen: une refonte du régime imposée par la Directive mère-fille?, T.R.V.-R.P.S., 2020, 259).

Il reste que, même si le législateur belge avait opté pour la méthode de l'exclusion, l'application de l'article 206, § 2, du CIR (1992) aux pertes créées à cette occasion n'en aurait pas moins été critiquable sur la base de la Directive mère-fille en raison de l'origine particulière de ces *“pertes”*, c'est-à-dire des dividendes.



16.

L'appelante soutient que, de la même manière que l'ancienne législation belge entraînait une imposition indirecte des dividendes lors des exercices d'imposition ultérieurs, au moment où le résultat de la société bénéficiaire devenait positif, la législation belge actuelle, en ne prévoyant pas le report, en cas de fusion, de la totalité des excédents de revenus définitivement taxés de la société absorbée vers la société absorbante, ou, en ne permettant qu'un report partiel desdits excédents en application de l'article 206, § 2, du CIR (1992), implique une imposition indirecte des dividendes concernés au moment de la fusion, qui n'est compatible ni avec le libellé ni avec les objectifs et le système de la Directive.

La question de droit qui se pose en l'espèce, est bien celle de savoir si l'obligation de s'abstenir d'imposer les bénéfices distribués par une filiale à la société mère, prévue à l'article 4, § 1er, premier tiret, de la Directive mère-fille, emporte celle de s'abstenir d'imposer indirectement ces bénéfices à l'occasion d'une fusion.

A cette question, l'appelante répond par l'affirmative, sur la base de l'effet direct de l'article 4, § 1er, premier tiret, de la Directive mère-fille. L'appelante fait valoir qu'"A cet effet, l'Etat belge est libre de déterminer la manière dont il va remplir cette obligation mais il doit la remplir. En l'occurrence, une manière de respecter cette obligation serait d'adapter les dispositions législatives internes applicables en matière de fusion" (conclusions additionnelles et de synthèse p. 10).

Selon l'intimé, "Admettre un transfert inconditionnel des excédents de RDT de la société absorbée vers la société absorbante revient à accorder à la Directive 'mère-fille' une portée qui ne ressort pas expressément du texte (...) l'article 4, § 1<sup>er</sup> de la Directive n'est pas suffisamment inconditionnel et précis pour s'appliquer directement dans le cadre d'une restructuration telle que celle cadrant la requête. La Directive ne s'étend pas au-delà de la relation entre la société mère et sa fille" (conclusions additionnelles et de synthèse p. 22-23).

17.

la Cour de Justice a reconnu dans l'arrêt Cobelfret un effet direct de l'article 4, § 1<sup>er</sup> de la Directive mère-fille en ces termes: "58. Il y a lieu de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État, soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (voir, notamment, arrêts du 19 novembre 1991, Francovich e.a., C-6/90 et C-9/90, Rec. p. I-5357, point 11; du 11 juillet 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, point 25, ainsi que du 5 octobre 2004, Pfeiffer e.a.,



*C-397/01 à C-403/01, Rec. p. I-8835, point 103). (...) 64. Or, l'obligation de s'abstenir d'imposer les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, prévue audit article 4, paragraphe 1, premier tiret, est formulée en des termes non équivoques et n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée dans son exécution ou dans ses effets à l'intervention d'aucun autre acte, émanant soit des institutions communautaires, soit des États membres. 65. Il s'ensuit que l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 est inconditionnel et suffisamment précis pour pouvoir être invoqué devant les juridictions nationales".*

Si la Cour de Justice a effectivement estimé dans l'arrêt Cobelfret que l'article 4, § 1<sup>er</sup> de la Directive mère-fille est inconditionnel et suffisamment précis pour pouvoir être invoqué devant les juridictions nationales, elle ne se prononce toutefois pas sur une prétendue obligation d'exonérer les dividendes, prévue audit article, en cas de fusion fiscalement neutre.

L'ordonnance KBC et BRB ne se prononce pas davantage sur un report intégral ou partiel des excédents de revenus définitivement taxés en cas d'absorption, et a, par ailleurs, uniquement trait au report des pertes.

18.

Force est de constater que l'application administrative de l'article 206, § 2, du CIR (1992) aux excédents de revenus définitivement taxés fait obstacle au transfert intégral des excédents de revenus définitivement taxés de la société absorbée vers la société absorbante.

La même constatation s'impose quant au régime fiscal belge des fusions.

En cas de fusion fiscalement neutre, comme en l'espèce, l'article 212, § 1<sup>er</sup>, du CIR (1992) prévoit un report des attributs fiscaux secondaires apportés par la société absorbée à la société absorbante, tels que la déduction pour investissement et (depuis 2008) la déduction pour capital à risque.

L'article 212, § 1<sup>er</sup> ne vise toutefois pas les excédents de revenus définitivement taxés.

L'intimé s'oppose, sur la base de l'article 170 de la Constitution, à une application par analogie du principe de neutralité fiscale, consacré par l'article 212, § 1<sup>er</sup>, du CIR (1992) à des cas, en l'occurrence les revenus définitivement taxés, qui n'y sont pas visés. De plus, selon l'intimé, ledit principe, constituant un régime dérogatoire au droit commun, est de stricte interprétation.

L'intimé entend cependant lui-même aussi appliquer par analogie l'article 206, § 2, du CIR (1992), qui concerne les pertes antérieures de la société absorbée à des cas, les revenus définitivement taxés, qu'il ne prévoit pas.



L'intimé fait, en outre, fi du principe de la transmission universelle et intégrale du patrimoine de la société absorbée dans celui de la société absorbante, qui se produit activement et passivement, consacré par la troisième Directive du 9 octobre 1978 sur les fusions de sociétés anonymes, ainsi qu'en outre, par l'article 682 du Code des sociétés belge qui prévoit qu'une fusion a pour conséquence automatique le transfert des droits et obligations de la société absorbée vers la société absorbante. D'après l'appelante, ce transfert automatique s'appliquerait aussi en ce qui concerne l'impôt des sociétés. La société absorbée peut donc transférer sans aucune limite les excédents de revenus définitivement taxés.

19.

L'appelante soutient que le droit fiscal belge entraîne une imposition indirecte des dividendes, puisque leur déduction ne peut plus être reportée après la fusion.

Elle en conclut que, si les excédents de revenus définitivement taxés ne sont donc pas, en application du seul droit fiscal belge, transférés, en cas de fusion, de la société absorbée vers la société absorbante, ils le sont, d'après l'appelante, sur la base de l'effet direct de l'article 4, § 1<sup>er</sup> de la Directive mère-fille.

L'appelante fait, à bon escient, grief au premier juge d'avoir lui-même estimé que l'article 4, § 1<sup>er</sup> de la Directive mère-fille ne serait pas suffisamment inconditionnel et précis pour l'appliquer directement dans le cadre d'une restructuration comme en l'espèce.

Il n'appartient pas davantage à la cour, juridiction nationale, de se prononcer sur l'étendue de l'effet direct de l'article 4, § 1<sup>er</sup>, de la Directive mère-fille à un cas de figure, la fusion fiscalement neutre, qui n'a clairement pas été envisagé par la Cour de Justice dans l'arrêt Cobelfret.

L'intimé s'oppose à un renvoi préjudiciel de la cause devant la Cour de Justice.

L'argument qu'il invoque à l'appui de son opposition (*"Admettre un transfert inconditionnel des excédents de RDT de la société absorbée vers la société absorbante revient à accorder à la Directive mère fille une portée qui ne ressort pas expressément du texte"* (conclusions additionnelles et de synthèse p. 23)), plaide justement en faveur d'un renvoi préjudiciel.

En vertu de l'article 267, alinéa 3, TFUE, lorsqu'une question portant sur l'interprétation du droit de l'Union est soulevée à propos de l'application discutée d'une disposition de droit communautaire dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour de Justice.





Par un arrêt du 15 septembre 2005, la Cour de Justice a synthétisé les limites de l'obligation de saisine, de la façon suivante: *"S'agissant, en second lieu, des juridictions nationales dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours juridictionnel de droit interne, il y a lieu de rappeler que l'article 234, troisième alinéa, CE doit, au terme d'une jurisprudence constante, être interprété en ce sens que de telles juridictions sont tenues, lorsqu'une question de droit communautaire se pose devant elles, de déférer à leur obligation de saisine, à moins qu'elles n'aient constaté que la question soulevée n'est pas pertinente ou que la disposition communautaire en cause a déjà fait l'objet d'une interprétation de la part de la Cour ou que l'application correcte du droit communautaire s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable. L'existence d'une telle éventualité doit être évaluée en fonction des caractéristiques propres au droit communautaire, des difficultés particulières que présente son interprétation et du risque de divergences de jurisprudence à l'intérieur de la Communauté"* (CJUE, 15 septembre 2005, Aff. C-495/03, Intermodal Transports BV, Rec., p. I-8151, pt 33).

En tout état de cause, s'il découle de l'article 267 TFUE que la cour de céans, dont les décisions sont susceptibles de faire l'objet d'un recours juridictionnel, n'est pas tenue de saisir la Cour de Justice d'une question préjudicielle, et peut elle-même interpréter le droit de l'Union, rien ne l'empêche de la saisir malgré les contestations des parties, si elle considère que l'affaire soulève des questions relatives à l'interprétation de dispositions de droit de l'Union nécessitant une décision de la Cour de Justice (comp. CJUE, 16 décembre 2008, Aff. C-210/06, Cartesio, Rec., I-9641, point 93).

La cour estime utile et opportun de saisir la Cour de Justice à titre préjudiciel, dès lors que l'interprétation et l'application correctes du droit de l'Union, dont la violation est invoquée, ne s'impose pas avec une telle évidence qu'elle ne laisserait place à aucun doute raisonnable.

**PAR CES MOTIFS,**

**LA COUR,**

Statuant contradictoirement,

Vu l'article 24 de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire ;



Déclare les appels principal et incident recevables,

Déclare d'ores et déjà l'appel principal partiellement fondé dans la mesure suivante:

Dit pour droit qu'à tort l'intimé a rejeté, sur la base de l'article 198, 10° du CIR (1992), tel qu'applicable, la déduction des intérêts postulés à concurrence de 4.853.496,11 EUR (montants issus des exercices d'imposition 2002 et 2003),

Dit qu'il y a lieu à majorer le montant des pertes reportables au terme de l'exercice d'imposition 2007 d'un montant de 4.853.496,11 EUR,  
Ordonne à l'administration le recalcul des cotisations litigieuses à l'ISOC des exercices d'imposition 2004 à 2007 dans cette mesure et condamne l'intimé à rembourser, s'il y a lieu, toute somme indûment perçue de ce chef à majorer des intérêts légaux.

Avant dire droit quant au fond, pour le surplus, saisit la Cour de Justice de l'Union européenne de la question préjudicielle suivante:

*"L'article 4, § 1er de la Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, lu ou non en combinaison avec les dispositions des directives 78/855/CEE (Troisième directive) et 82/891/CEE (Sixième directive) sur le droit des sociétés, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui prévoit que les bénéfices distribués visés par la Directive sont intégrés dans la base imposable de la société bénéficiaire des dividendes avant d'être déduits de celle-ci à concurrence de 95 % de leur montant et sont, le cas échéant, reportés sur les exercices d'imposition ultérieurs mais qui, à défaut de disposition spécifique prévoyant en cas d'opération de réorganisation de sociétés, que les déductions ainsi reportées dans le chef de la société apporteuse sont intégralement transférées à la société bénéficiaire, a pour conséquence que les bénéfices visés sont indirectement imposés à l'occasion de ladite opération en raison de l'application d'une disposition limitant le transfert desdites déductions en proportion de la part que représente l'actif net fiscal avant l'opération des éléments absorbés de la société apporteuse dans le total, également avant l'opération, de l'actif net fiscal de la société absorbante et de la valeur fiscale nette des éléments absorbés?"*

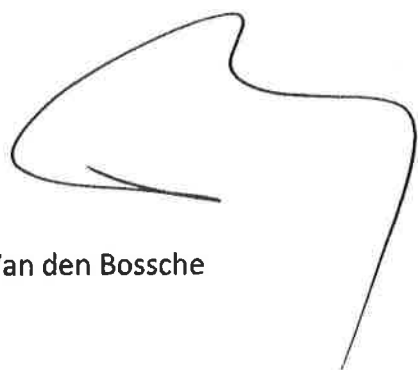
Sursoit à statuer dans l'attente de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne et renvoie la cause au rôle,

Réserve les dépens.




Cet arrêt a été rendu par la chambre fiscale **6F** de la cour d'appel de Bruxelles, composée de  
M. Remion, président  
P. Vandermotten, conseiller  
I. Berthelon, juge délégué  
qui ont assisté à toutes les audiences et ont délibéré à propos de l'affaire.

Il a été prononcé à l'audience publique du **29 AVRIL 2021** par  
M. Remion, président, assistée de  
J. Van den Bossche, greffier



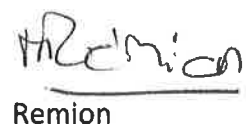
Van den Bossche



Berthelon



Vandermotten



Remion



Copie conforme

Délivrée à : La Cour de justice de l'Union européenne

art. Avis

Exempt du droit de greffe - art. 280,2° C.Enr.

Bruxelles, le 05-05-2021



A handwritten signature in blue ink, appearing to read "D. Geulette".

D. GEULETTE  
Greffier