

Numéro du rôle : 5259
Arrêt n° 118/2012 du 10 octobre 2012

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 205, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, à la loi du 19 septembre 1996 « portant assentiment à la Convention additionnelle signée à Bruxelles le 20 avril 1994, modifiant la Convention et supprimant le Protocole entre la République de Corée et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signés à Bruxelles le 29 août 1977 » et à la loi du 19 septembre 1996 « portant approbation de la Convention entre le Royaume de Belgique et la République du Venezuela tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et [du] Protocole, signé[s] à Bruxelles le 22 avril 1993 », posées par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et P. Nihoul, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par arrêt du 22 novembre 2011 en cause de la SA « Agfa-Gevaert » contre (1) l'Etat belge, SPF Finances, Administration des contributions directes, ministre des Finances, et (2) l'Etat belge, SPF Finances, directeur régional des contributions directes d'Anvers 2, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 29 novembre 2011, la Cour d'appel d'Anvers a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 205, § 3, du CIR 1992, inséré par la loi du 21 décembre 2009, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où les revenus, à concurrence de 95 % de leur montant, visés à l'article 202, § 1er, 1^o et 3^o, du Code précité, alloués ou attribués par une société visée au paragraphe 2, alinéa 3, ne peuvent être déduits à défaut de bénéfices suffisants si cette société filiale n'est pas établie dans un Etat membre de l'Union européenne, alors que ce report d'excédents de RDT est autorisé si les revenus précités sont distribués par une société filiale établie dans un Etat membre de l'Union européenne ?

2. L'article 205, § 3, du CIR 1992, combiné avec les articles 63 et 64 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où une société mère belge qui reçoit des dividendes d'une société filiale établie en Corée du Sud et au Venezuela, dans laquelle elle détient un investissement direct, n'a pas le droit de reporter les excédents de RDT provenant de ces dividendes, alors que la reportabilité des excédents de RDT serait admissible si cette même société mère belge recevait des dividendes d'une société filiale établie en Corée du Sud et au Venezuela dans laquelle elle détient un investissement indirect ?

3. La loi du 19 septembre 1996 portant assentiment à la Convention additionnelle du 20 avril 1994 entre le Royaume de Belgique et la République de Corée tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, contenant l'article 22, § 2, (c), viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que ces dispositions entraînent le non-report des excédents de RDT provenant de dividendes d'une société établie dans la République de Corée, conformément à l'article 205, § 2, du CIR 1992 combiné avec l'article 77 de l'AR/CIR 1992, alors qu'un tel report d'excédents de RDT en rapport avec des dividendes provenant d'une société filiale belge est quant à lui admissible ?

4. La loi du 19 septembre 1996 portant approbation de la Convention additionnelle [lire : de la Convention] du 22 avril 1993 entre le Royaume de Belgique et la République du Venezuela tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, contenant l'article 23, § 2, c), viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que ces dispositions entraînent le non-report des excédents de RDT provenant de dividendes d'une société établie dans la République du Venezuela, conformément à l'article 205, § 2, du CIR 1992 combiné avec l'article 77 de l'AR/CIR 1992, alors qu'un tel report d'excédents de RDT en rapport avec des dividendes provenant d'une société filiale belge est quant à lui admissible ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Agfa-Gevaert », dont le siège social est établi à 2640 Mortsels, Septestraat 27;
- le Conseil des ministres.

La SA « Agfa-Gevaert » a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 17 juillet 2012 :

- ont comparu :
 - . Me D. Bruneel *loco* Me J. Speecke, avocats au barreau de Courtrai, pour la SA « Agfa-Gevaert »;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J. Spreutels ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- 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. *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Agfa-Gevaert » est une société belge qui détient des participations dans plusieurs sociétés. Au cours de la période imposable rattachée à l'exercice d'imposition 2006, elle a perçu des dividendes de sociétés filiales établies en Corée du Sud et au Venezuela. En vertu de l'article 202 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), ces dividendes sont considérés comme des revenus définitivement taxés (RDT), qui sont en principe déductibles du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés à concurrence de 95 % de leur montant (ce qu'on appelle la déduction des RDT).

Sous l'empire de la législation applicable pour l'exercice d'imposition 2006, la déduction des RDT n'était accordée que moyennant l'existence d'un bénéfice suffisant dont les RDT pouvaient être déduits (article 205, § 2, du CIR 1992). Etant donné que la société était déficitaire pour l'exercice d'imposition 2006, un excédent de RDT s'est créé, qui ne pouvait être déduit.

Le litige concerne la possibilité de reporter l'excédent de RDT. Selon l'administration fiscale, cet excédent ne peut être reporté sur un exercice d'imposition ultérieur. La société redevable de l'impôt estime qu'elle est alors discriminée par rapport à d'autres sociétés qui peuvent effectivement reporter l'excédent de RDT. A sa demande, le juge *a quo* pose les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. En droit

- A -

Quant à la première question préjudicielle

A.1. Selon la SA « Agfa-Gevaert », la différence de traitement générée par l'article 205, § 3, du CIR 1992, en ce qui concerne la possibilité de reporter l'excédent de RDT, entre, d'une part, les sociétés qui perçoivent des dividendes de sociétés filiales établies dans l'Union européenne et, d'autre part, les sociétés qui perçoivent des dividendes de sociétés filiales établies en dehors de l'Union européenne, ne saurait être raisonnablement justifiée au regard de l'objectif poursuivi par le régime des RDT, à savoir éviter la double imposition économique. Sans l'application de la déduction des RDT, le bénéfice imposé dans le chef de la société filiale et versé sous la forme d'un dividende serait en effet imposé une deuxième fois dans le chef de la société mère actionnaire qui perçoit le dividende.

Selon la SA « Agfa-Gevaert », la provenance des dividendes n'est pas pertinente au regard de l'objectif précité. Le législateur belge n'a jamais eu l'intention de limiter l'application de la déduction des RDT en fonction de la provenance des dividendes perçus. Ceci ressort notamment de l'adoption 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. Bien que tenu uniquement d'éviter la double imposition des dividendes versés entre les sociétés mères et filiales belges et européennes, le législateur a choisi de prévenir aussi la double imposition des dividendes versés entre les sociétés mères et filiales belges et non européennes.

Etant donné que le report des excédents de RDT était impossible au départ, le régime de la déduction des RDT ne répondait pas, selon la SA « Agfa-Gevaert », à l'objectif poursuivi, à savoir éviter la double imposition économique. En permettant le report des excédents de RDT sur les exercices d'imposition suivants, le législateur a remédié à cette difficulté, mais en limitant la reportabilité des excédents de RDT aux dividendes perçus de sociétés filiales établies dans l'Union européenne, il a réintroduit une réglementation portant atteinte à l'objectif poursuivi et faisant naître une inégalité de traitement. Les travaux préparatoires ne fournissent pas la moindre justification à cet égard.

Enfin, le caractère arbitraire de la différence de traitement apparaîtrait plus particulièrement lorsque la société mère a uniquement perçu des dividendes de sociétés filiales établies en dehors de l'Union européenne et que le bénéfice est insuffisant pour appliquer la déduction des RDT. Lorsque la société mère perçoit des dividendes provenant aussi bien de sociétés filiales établies au sein de l'Union européenne que de sociétés filiales établies en dehors de l'Union européenne et lorsque le bénéfice est insuffisant pour appliquer la déduction des RDT aux deux dividendes, elle peut appliquer en priorité la déduction des RDT aux dividendes perçus de sociétés filiales établies en dehors de l'Union européenne et reporter sur les exercices d'imposition ultérieurs l'excédent de RDT en rapport avec les dividendes provenant d'une société filiale établie au sein de l'Union européenne.

A.2. Selon le Conseil des ministres, le législateur souhaitait au départ traiter tous les dividendes de la même manière et son choix politique consistait à limiter la déduction des RDT au bénéfice de la période imposable, pour des raisons budgétaires. Pour se conformer à l'arrêt *Cobelfret* prononcé par la Cour de justice le 12 février 2009, le législateur a adapté cette limitation, en ce sens qu'elle n'est applicable qu'aux dividendes provenant de sociétés établies en dehors de l'Espace économique européen (EEE). En ce qui concerne les dividendes provenant d'autres sociétés, l'excédent de RDT peut être reporté sur les périodes imposables suivantes.

Le Conseil des ministres souligne que la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux (et le principe d'égalité qui s'y rattache en droit européen) restent limitées au champ d'application du droit de l'Union et que les finalités différentes du droit de l'Union et de la Constitution ont une incidence sur les objectifs du législateur susceptibles de justifier une différence de traitement. Le principe constitutionnel d'égalité laisserait au législateur une plus grande liberté politique que le principe d'égalité garanti par le droit de l'Union, qui est limité par les objectifs européens.

En ce qui concerne le report des excédents de RDT, le Conseil des ministres observe que la liberté d'action du législateur est limitée par un choix politique qui a déjà été fait au niveau de l'EEE et qui vise à harmoniser le

marché communautaire. Il serait toutefois porté atteinte au large pouvoir d'appréciation du législateur belge si l'option politique précitée dictait également la politique concernant les dividendes provenant de sociétés filiales établies en dehors de l'EEE, à l'égard desquelles l'intention d'harmoniser le marché n'a jamais existé comme c'est le cas au sein de l'EEE. S'il en était autrement, le législateur serait obligé d'imposer les mêmes mesures d'harmonisation à l'égard d'opérations ne relevant absolument pas du champ d'application du marché communautaire.

Selon le Conseil des ministres, le législateur, lorsqu'il a choisi de limiter le report des excédents de RDT aux sociétés établies au sein de l'EEE, a tenu compte des restrictions budgétaires, dans les limites de la réglementation européenne. Dans un autre contexte (arrêt n° 143/2009), la Cour aurait déjà jugé que le législateur peut prévoir un régime différencié pour les contribuables établis en dehors de l'EEE.

A.3. Selon la SA « Agfa-Gevaert », les motifs invoqués par le Conseil des ministres ne sauraient justifier la différence de traitement. Les travaux préparatoires relatifs à la disposition en cause ne feraient pas apparaître que le législateur avait pour objectif d'harmoniser le marché communautaire. Le législateur entendait uniquement se conformer à l'arrêt *Cobelfret*, rendu par la Cour de justice. Les restrictions budgétaires ne suffiraient pas non plus pour justifier la différence de traitement. Lors de modifications législatives antérieures, qui poursuivaient également des objectifs budgétaires, le législateur n'a jamais dérogé au principe de l'égalité de traitement de tous les dividendes, quel que soit le pays d'établissement de la société distributrice, et ceci, en vue d'éviter la double imposition. Du reste, les travaux préparatoires ne renvoient pas aux restrictions budgétaires invoquées. En outre, l'objectif budgétaire ne serait pas atteint parce que la Belgique a conclu avec un grand nombre de pays des conventions préventives de la double imposition qui contiennent une clause d'égalité de traitement. La Belgique est donc obligée d'octroyer la même déduction des RDT, en ce compris la possibilité de reporter l'excédent de RDT, aux sociétés résidentes qui perçoivent des dividendes d'une société établie dans l'autre Etat contractant parce que les dividendes payés par cette dernière société doivent être traités comme s'ils avaient été versés par une société belge. Renvoyant à l'arrêt n° 131/99, la SA « Agfa-Gevaert » fait enfin remarquer que les charges qui trouvent leur justification dans la préservation des intérêts du Trésor doivent être réparties de manière non discriminatoire.

Selon la SA « Agfa-Gevaert », les considérants de l'arrêt n° 143/2009, auxquels renvoie le Conseil des ministres, ne peuvent pas être appliqués purement et simplement à la question préjudicielle actuellement posée. La disposition examinée dans cet arrêt serait en effet fondamentalement différente de la disposition actuellement en cause. Serait en revanche pertinent, selon la SA « Agfa-Gevaert », l'arrêt n° 52/2003, dont il ressort qu'une mesure fiscale qui consiste à limiter la déductibilité de pertes antérieures pour une période imposable déterminée, tout en permettant à la société concernée de reporter les pertes non déduites sur les périodes imposables suivantes, est proportionnée à l'objectif budgétaire poursuivi. S'agissant toujours du contrôle de proportionnalité, la SA « Agfa-Gevaert » observe qu'il convient de tenir compte de la *ratio legis* de la disposition en cause, qui consiste à prévenir la double imposition économique. En portant atteinte à cette *ratio legis*, la disposition en cause serait disproportionnée à l'objectif poursuivi.

Quant à la deuxième question préjudicielle

A.4. La SA « Agfa-Gevaert » observe que l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers et que l'article 64, paragraphe 1, du même Traité contient une clause dite « des droits acquis », qui autorise les Etats membres à maintenir certaines restrictions en ce qui concerne les mouvements de capitaux en rapport avec les pays tiers, notamment en ce qui concerne les investissements directs, si celles-ci existaient au 31 décembre 1993. Elle en déduit que la disposition en cause, combinée avec les dispositions conventionnelles précitées, fait naître une différence de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée à la lumière de l'objectif poursuivi par le régime des RDT. A cet égard, elle renvoie à l'ordonnance de la Cour de justice du 4 juin 2009 dans les affaires C-439/07 et C-499/07.

A.5. Selon le Conseil des ministres, la disposition en cause n'est entrée en vigueur que le 1er janvier 2010 et ne saurait violer les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qui concerne une situation antérieure à cette date. Il fait ensuite observer que dans le cas d'une participation directe dans une société sud-coréenne ou vénézuélienne, la convention préventive de la double imposition concernée est applicable, alors que tel n'est pas le cas lorsque le contribuable ne détient une participation dans cette société étrangère que de manière indirecte.

Enfin, il renvoie une fois de plus à l'arrêt n° 143/2009 et à l'arrêt rendu par la Cour de justice le 5 juillet 2005, dans l'affaire C-376/03.

A.6. Selon la SA « Agfa-Gevaert », les catégories en cause concernent des sociétés résidentes qui détiennent des participations dont les revenus entrent en ligne de compte pour la déduction des RDT, quelle que soit la convention préventive de la double imposition applicable. L'application de la convention préventive de la double imposition pertinente fait l'objet des troisième et quatrième questions préjudicielles. La SA « Agfa-Gevaert » souligne par ailleurs que, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice, la disposition en cause peut effectivement violer les articles 10 et 11 de la Constitution dans une situation antérieure au 1er janvier 2010. La jurisprudence à laquelle le Conseil des ministres fait référence serait totalement dénuée de pertinence. En outre, elle ne démontrerait pas que la différence de traitement est raisonnablement justifiée.

Quant aux troisième et quatrième questions préjudicielles

A.7. La SA « Agfa-Gevaert » observe que les conventions préventives de la double imposition auxquelles les lois en cause portent assentiment contiennent un article qui prévoit que les dividendes reçus de sociétés filiales établies dans les pays concernés sont exonérés de l'impôt des sociétés « dans les conditions et limites prévues par la législation belge ». De ce fait, en cas d'excédent de RDT, ces dividendes n'entrent pas en ligne de compte pour un report sur les périodes imposables suivantes, alors que ce sera assurément le cas pour les dividendes reçus de sociétés filiales établies en Belgique. L'inégalité de traitement qui en découle pour les sociétés redevables de l'impôt ne serait pas raisonnablement justifiée à la lumière de l'objectif du régime des RDT. La modification de la législation belge en réponse à la jurisprudence de la Cour de justice ferait naître une situation d'inégalité qui n'existait pas auparavant et qui ne saurait avoir été voulue par le législateur. Selon la SA « Agfa-Gevaert », la Cour a déjà constaté une discrimination dans une affaire similaire (arrêt n° 74/95), en ce que les intérêts d'origine étrangère et les intérêts d'origine belge étaient taxés différemment. Cette jurisprudence pourrait *a fortiori* être appliquée aux questions préjudicielles actuellement posées.

A.8. Selon le Conseil des ministres, les questions préjudicielles concernent des situations qui ne sont pas comparables. Une société filiale belge relève en effet de la politique du marché communautaire applicable au sein de l'Union européenne et soumise aux directives européennes. Les sociétés filiales établies en Corée du Sud ou au Venezuela ne sont pas soumises à l'application des directives européennes, la prévention de la double imposition étant exclusivement réglée par des conventions préventives de la double imposition. Le champ d'application de la convention préventive de la double imposition est limité aux Etats parties à cette convention. Le Conseil des ministres renvoie une fois de plus à l'arrêt n° 143/2009. Il ressortirait clairement de la modification de la législation belge en réponse à la jurisprudence de la Cour de justice que le législateur n'avait pas l'intention d'autoriser le report des RDT en ce qui concerne les dividendes provenant de sociétés établies en dehors de l'EEE. Même si les articles 10 et 11 de la Constitution étaient violés, cette violation ne résulterait pas de l'application des conventions préventives de la double imposition. En effet, ces conventions déterminent exclusivement le pays compétent pour lever l'impôt. Lorsque le pouvoir d'imposition est fixé, seule la législation interne de ce pays est applicable.

A.9. Selon la SA « Agfa-Gevaert », les catégories de contribuables sont bel et bien comparables. La constitutionnalité d'une disposition doit en effet être examinée du point de vue de la société redevable de l'impôt et non du point de vue de sa société filiale établie à l'étranger. La référence à l'arrêt n° 143/2009 ne serait pas pertinente pour répondre aux questions préjudicielles. La SA « Agfa-Gevaert » conteste aussi l'intention prêtée au législateur. Sur ce point, elle rappelle que le législateur a toujours érigé en principe, aussi bien lors de la mise en place du régime des RDT que lors de toutes les modifications législatives ultérieures, l'égalité de traitement des dividendes, quelle que soit leur provenance. Enfin, les dispositions des conventions préventives de la double imposition auxquelles il est fait référence dans les questions préjudicielles ne fixeraient pas le pouvoir d'imposition respectif des Etats parties à la convention. Elles déterminent comment un Etat partie à la convention doit prévenir la double imposition lorsque l'autre Etat partie à la convention détient le pouvoir d'imposition.

- B -

B.1. En vertu de l'article 202 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), les dividendes qu'une société perçoit peuvent en principe être déduits au titre de revenus définitivement taxés (RDT) du bénéfice réalisé sur la période imposable (déduction des RDT).

Le régime dit des RDT, tel qu'il est organisé par les articles 202 à 205 du CIR 1992, est un mécanisme correcteur qui tend à éviter la double imposition économique des dividendes.

B.2. Les questions préjudicielles concernent des dispositions qui limitent la possibilité de reporter l'excédent de RDT, c'est-à-dire les RDT qui n'entrent pas en ligne de compte pour une déduction, faute de bénéfice suffisant au cours de la période imposable. Il s'agit plus précisément de l'article 205, § 3, du CIR 1992 et de deux lois portant assentiment à des conventions fiscales bilatérales.

B.3.1. L'article 205, § 3, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 8 de la loi du 21 décembre 2009 et avant sa modification par l'article 45, 3°, de la loi du 14 avril 2011, disposait :

« Les revenus, à concurrence de 95 p.c. de leur montant, visés à l'article 202, § 1er, 1° et 3°, alloués ou attribués par une société filiale visée au paragraphe 2, alinéa 3, et établie dans un Etat membre de l'Union européenne, qui n'ont pu être déduits peuvent être reportés sur les exercices d'imposition postérieurs ».

Par « société filiale », il fallait entendre la société filiale telle qu'elle était définie par 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. Conformément à l'article 3, paragraphe 1, point a), de cette directive, la qualité de société mère était reconnue à toute société d'un Etat membre qui remplit les conditions énoncées à l'article 2 de cette directive et qui détient, dans le capital d'une société d'un autre Etat membre remplissant les mêmes conditions, une participation minimale de 20 %. Conformément à l'article 3, paragraphe 1,

point b), de cette même directive, on entend par « société filiale » la société dans le capital de laquelle la participation précitée est détenue.

B.3.2. L'article 205, § 3, du CIR 1992 fait naître une différence de traitement entre une société qui perçoit des dividendes d'une société filiale établie au sein de l'Union européenne et une société qui perçoit des dividendes d'une société filiale établie en dehors de l'Union européenne. La première peut reporter l'excédent de RDT sur des périodes imposables suivantes, alors que la seconde ne le peut pas.

Cette différence de traitement constitue l'objet de la première question préjudicielle.

B.3.3. La même disposition, combinée avec les articles 63 et 64 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, fait également naître une différence de traitement entre une société qui perçoit des dividendes d'une société (établie en dehors de l'Union européenne) dans laquelle elle détient un investissement direct et une société qui perçoit des dividendes d'une société (établie en dehors de l'Union européenne) dans laquelle elle détient un investissement indirect. La première ne peut reporter l'excédent de RDT sur les périodes imposables suivantes, alors que la seconde pourrait le faire.

Cette différence de traitement constitue l'objet de la deuxième question préjudicielle.

B.3.4. Etant donné que les première et deuxième questions préjudicielles concernent la même disposition, elles sont examinées conjointement.

B.4.1. Les lois d'assentiment en cause sont (1) la loi du 19 septembre 1996 « portant assentiment à la Convention additionnelle signée à Bruxelles le 20 avril 1994, modifiant la Convention et supprimant le Protocole entre la République de Corée et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signés à Bruxelles le 29 août 1977 » et (2) la loi du 19 septembre 1996 « portant approbation de la Convention entre le Royaume de Belgique et la République du Venezuela

tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et [du] Protocole, signé[s] à Bruxelles le 22 avril 1993 ».

B.4.2. La Cour ne peut utilement contrôler une loi d'assentiment à un traité sans impliquer dans son examen le contenu des dispositions pertinentes de ce traité.

L'article 22, § 2, c), de la première convention dispose :

« Lorsqu'une société qui est un résident de la Belgique a la propriété d'actions ou parts d'une société par actions qui est un résident de la Corée, les dividendes qui lui sont payés par cette dernière société sont exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique, dans les conditions et limites prévues par la législation belge ».

L'article 23, § 2, c), de la seconde convention dispose :

« Les dividendes qu'une société qui est un résident de la Belgique reçoit d'une société qui est un résident du Venezuela, et qui sont imposables au Venezuela conformément à l'article 10, paragraphe 2, sont exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique dans les conditions et limites prévues par la législation belge ».

B.4.3. En ce qu'elles renvoient aux conditions prévues par la législation belge, ces dispositions font naître une différence de traitement entre une société qui reçoit des dividendes d'une société filiale établie en République de Corée ou au Venezuela et une société qui reçoit des dividendes d'une société filiale établie en Belgique. La première ne peut reporter l'excédent de RDT sur les périodes imposables suivantes, alors que la seconde peut le faire.

Cette différence de traitement constitue l'objet des troisième et quatrième questions préjudicielles. Etant donné qu'elles concernent des dispositions similaires, ces questions sont examinées conjointement.

Quant aux première et deuxième questions préjudicielles

B.5.1. La loi du 21 décembre 2009 a ajouté un troisième paragraphe à l'article 205 du CIR 1992, afin de mettre le régime des RDT en conformité avec 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.

Cette directive tendait à favoriser les regroupements de sociétés d'Etats membres différents, en particulier en éliminant les désavantages fiscaux subis par les groupes de sociétés d'Etats membres différents par rapport aux groupes de sociétés d'un même Etat membre.

B.5.2. L'article 4 de la directive précitée disposait :

« 1. Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'Etat de la société mère :

- soit s'abstient d'imposer ces bénéfices,
- soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'Etat membre de résidence de la filiale en application des dispositions dérogatoires de l'article 5, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant.

2. Toutefois, tout Etat membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale.

[...] ».

B.5.3. La directive précitée a été transposée en droit belge par la loi du 23 octobre 1991, qui a modifié le régime existant des RDT et a fixé à 95 % le montant des dividendes perçus pouvant être déduits de la base imposable de la société mère.

Même si la directive précitée ne l'y obligeait pas, le législateur n'a pas limité la déduction des RDT aux dividendes perçus d'une société filiale établie dans l'Union européenne. Au cours des travaux préparatoires, il a été précisé que les « mesures d'élimination de la double imposition par le régime des R.D.T. s'appliquent tant aux flux de dividendes internes au pays, qu'aux flux en provenance de la C.E.E. ou hors C.E.E. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1991-1992, n° 1454-2, p. 3).

Le législateur a, ici aussi quelle que soit la provenance des dividendes, exclu la possibilité de reporter l'excédent de RDT sur les périodes imposables suivantes. De cette manière, les dividendes étaient uniquement exonérés d'impôt lorsqu'il existait un autre bénéfice imposable, et l'exonération fiscale des dividendes était en réalité subordonnée à une condition non prévue dans la directive.

B.5.4. Dans l'arrêt *Cobelfret* du 12 février 2009 (C-138/07), la Cour de justice a censuré cette dernière condition. Plus précisément, la Cour a dit pour droit que l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435/CEE doit être interprété en ce sens « qu'il s'oppose à la réglementation d'un Etat membre [...] 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 ».

En réponse à cet arrêt, l'article 8 de la loi du 21 décembre 2009 a instauré la disposition en cause, qui permet de reporter l'excédent de RDT sur les périodes imposables suivantes lorsque les dividendes concernés proviennent d'une société filiale établie dans l'Union européenne.

En adoptant l'article 45, 3°, de la loi du 14 avril 2011, le législateur a étendu le champ d'application de la disposition en cause aux dividendes provenant d'une société filiale établie dans l'Espace économique européen. Cette modification législative est toutefois sans incidence pour répondre aux questions préjudicielles.

B.5.5. La Cour de justice n'a pas limité dans le temps les effets de l'arrêt *Cobelfret*. A cet égard, il convient de rappeler que l'interprétation que la Cour de justice donne à une règle du droit de l'Union dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne éclaire et précise la signification et la portée de cette règle telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur.

Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (CJCE, grande chambre, 6 mars 2007, *Meilicke*, C-292/04, point 34).

B.5.6. Dans une ordonnance du 4 juin 2009 (C-439/07 et C-499/07), la Cour de justice a précisé que si, en vertu de la réglementation nationale d'un Etat membre, les dividendes provenant d'une société établie dans un Etat tiers sont traités de manière moins favorable que les dividendes provenant d'une société ayant son siège dans ledit Etat membre, il appartient à la juridiction nationale, compte tenu tant de l'objet de la réglementation nationale que des faits de l'affaire dont elle est saisie, de vérifier si l'article 56 CE (actuellement l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne) est applicable et, le cas échéant, s'il s'oppose audit traitement différencié.

L'ordonnance précitée est fondée sur le raisonnement suivant :

« 65 L'article 56, paragraphe 1, CE a mis en œuvre la libéralisation des capitaux entre les Etats membres ainsi qu'entre les Etats membres et les pays tiers. A cet effet, il dispose que, dans le cadre du chapitre du traité CE intitulé ' Les capitaux et les paiements ', toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres ainsi qu'entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites (arrêts du 14 décembre 1995, *Sanz de Lera e.a.*, C-163/94, C-165/94 et C-250/94, Rec. p. I-4821, point 19; *van Hilten-van der Heijden*, précité, point 37; A, précité, point 20, ainsi que ordonnance *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, précitée, point 90).

66 En outre, la Cour a déjà jugé que, s'agissant des mouvements de capitaux entre les Etats membres et les pays tiers, l'article 56, paragraphe 1, CE, en liaison avec les articles 57 CE ainsi que 58 CE, peut être invoqué devant le juge national et entraîner l'inapplicabilité des règles nationales qui lui sont contraires, indépendamment de la catégorie de mouvements de

capitaux en cause (arrêt A, précité, point 27, et ordonnance *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, précitée, point 91).

67 Si, en vertu de l'application de la réglementation nationale, les dividendes provenant d'une société établie dans un Etat tiers bénéficient d'un traitement moins favorable que celui accordé aux dividendes provenant d'une société ayant son siège en Belgique, il appartient à la juridiction nationale de vérifier au préalable si l'article 56 CE est applicable.

68 A cet égard, il convient de rappeler que, pour déterminer si une législation nationale relève de l'une ou l'autre des libertés de circulation, il résulte d'une jurisprudence à présent bien établie qu'il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (voir arrêt du 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-4051, point 22 et jurisprudence citée).

69 La Cour a également jugé qu'une législation nationale, dont l'application ne dépend pas de l'ampleur de la participation que la société bénéficiaire des dividendes détient dans la société distributrice, est susceptible de relever aussi bien de l'article 43 CE, relatif à la liberté d'établissement, que de l'article 56 CE, relatif à la libre circulation des capitaux (voir, en ce sens, arrêts *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 36, et du 26 juin 2008, *Burda*, C-284/06, Rec. p. I-4571, point 71).

70 Toutefois, pour autant qu'il s'agit de participations qui confèrent à leur détenteur une influence certaine sur les décisions des sociétés concernées et lui permettent d'en déterminer les activités, ce sont les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement qui trouvent à s'appliquer (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 81).

71 Par conséquent, c'est au regard de l'objet de la réglementation nationale ainsi que des faits de l'affaire dont elle est saisie qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si l'article 56 CE peut être invoqué. Le cas échéant, il lui appartient de vérifier si cet article s'oppose au traitement différencié des dividendes provenant de filiales établies dans un Etat tiers par rapport à ceux provenant de filiales ayant leur siège en Belgique.

72 A cette fin, il y a lieu de rappeler, d'une part, qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que la mesure dans laquelle les Etats membres sont autorisés à appliquer certaines dispositions restrictives relatives aux mouvements de capitaux ne peut être déterminée sans qu'il soit tenu compte de la circonstance que les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers s'effectuent dans un contexte juridique différent de ceux qui ont lieu au sein de la Communauté européenne. Ainsi, en raison du degré d'intégration juridique existant entre les Etats membres de la Communauté, et notamment de l'existence de mesures législatives communautaires visant à la coopération entre les autorités fiscales nationales, telles que la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15), l'imposition par un Etat membre d'activités économiques ayant des aspects transfrontaliers qui se situent au sein de la Communauté n'est pas toujours comparable à celle d'activités économiques ayant trait à des relations entre les Etats membres et les pays tiers (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 170, et ordonnance *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, précitée, point 92).

73 D'autre part, il ne saurait non plus être exclu qu'un Etat membre puisse démontrer qu'une restriction aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers est justifiée par un motif donné dans des circonstances où ce motif ne serait pas de nature à constituer une justification valide pour une restriction aux mouvements de capitaux entre Etats membres (arrêt A, précité, points 36 et 37, ainsi que ordonnance Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, précitée, point 93) ».

B.6.1. C'est au juge *a quo* qu'il appartient de déterminer si l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne peut être invoqué. En effet, même si des questions préjudicielles ne peuvent être posées qu'à l'occasion de litiges concrets, elles concernent des questions de droit abstraites auxquelles la Cour doit répondre sans avoir égard aux circonstances matérielles du litige à l'occasion duquel la question préjudicielle est posée. La Cour doit donc s'exprimer au sujet d'une norme générale et non sur le cas particulier dont est saisi le juge *a quo* qui formule la question préjudicielle.

B.6.2. Il appartient au législateur d'établir la base de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large liberté d'appréciation.

En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont clairement déraisonnables.

B.6.3. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale. Ces dispositions ne contiennent aucune interdiction générale de la double imposition.

Ainsi que la Cour l'a déjà constaté dans l'arrêt n° 116/2006 du 5 juillet 2006, le législateur n'a jamais considéré que le régime des RDT devait s'appliquer de manière inconditionnelle dans toutes les hypothèses de distribution de dividendes.

Lorsque le législateur prévoit toutefois un mécanisme visant à éviter la double imposition économique des dividendes, il doit respecter, à cet égard, le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.6.4. Les questions préjudicielles ne concernent pas la déduction des RDT en tant que telle, qui n'implique en effet aucune différence de traitement fondée sur l'origine des dividendes reçus, mais bien la possibilité de reporter l'excédent de RDT sur des périodes imposables suivantes.

Les Etats membres de l'Union européenne constituent un ordre juridique spécifique. Cette forme d'intégration juridique peut justifier qu'un Etat membre ne procède pas systématiquement de la même manière à l'imposition des activités économiques ayant des aspects transfrontaliers qui se situent au sein de l'Union et à celle des activités économiques ayant trait à des relations entre les Etats membres et les pays tiers.

Bien qu'on puisse considérer qu'il serait souhaitable, du point de vue de la cohérence de la réglementation, que la possibilité de reporter l'excédent de RDT existe pour tous les dividendes déduits à titre de RDT du bénéfice de la période imposable, le législateur peut tenir compte des conséquences budgétaires d'une telle harmonisation.

Contrairement à ce qu'affirme l'appelante devant le juge *a quo*, la justification de la différence de traitement litigieuse n'est nullement remise en cause par l'absence, dans les travaux préparatoires, de toute référence à l'objectif budgétaire de la mesure. En effet, la Cour ne saurait conclure à la violation du principe d'égalité et de non-discrimination par cela seul que la justification objective et raisonnable d'une différence de traitement ne ressort pas des travaux préparatoires. Le constat qu'une telle justification n'est pas mentionnée dans les travaux préparatoires n'exclut pas qu'une mesure ait pour fondement un objectif d'intérêt général pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle.

B.7. En instaurant la différence de traitement en cause, le législateur n'a fait aucun choix politique manifestement erroné ou déraisonnable.

Il appartiendra au juge *a quo* d'apprécier si, compte tenu des éléments de fait de l'affaire dont il a été saisi, les participations en cause de la SA « Agfa-Gevaert » lui confèrent une influence telle sur les décisions des sociétés étrangères concernées que les dispositions relatives à la liberté d'établissement sont applicables, ou si l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne concernant la libre circulation des capitaux est applicable et, le cas échéant, s'il s'oppose à cette différence de traitement (*cf.* la jurisprudence de la Cour de justice citée en B.5.6).

La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

B.8. L'article 64, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne dispose :

« L'article 63 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux. En ce qui concerne les restrictions existant en vertu des lois nationales en Bulgarie, en Estonie et en Hongrie, la date en question est le 31 décembre 1999 ».

En ce qu'elle fait référence à la différence de traitement entre les dividendes impliquant des investissements directs et les dividendes impliquant des investissements indirects, la deuxième question préjudicielle est directement liée à cette disposition du Traité. L'investissement direct est caractérisé par la possibilité de participer effectivement à la gestion d'une société et à son contrôle (CJCE, 13 mai 2003, C-98/01, *Commission c. Royaume-Uni*, point 40; CJCE, 13 mai 2003, C-463/00, *Commission c. Espagne*, point 53; CJCE, 4 juin 2002, C-503/99, *Commission c. Belgique*, point 38; CJCE, 4 juin 2002, C-367/98, *Commission c. Portugal*, point 38).

Même si les articles 63 et 64 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne sont applicables (B.7), la différence de traitement en cause ne découle pas de l'article 205, § 3, du CIR 1992, mais de l'article 64, paragraphe 1, dudit Traité. La Cour n'est pas compétente pour se prononcer sur cette différence de traitement.

Quant aux troisième et quatrième questions préjudicielles

B.9. En posant les troisième et quatrième questions préjudicielles, qui ont la même portée mais concernent des conventions fiscales bilatérales conclues respectivement avec la République de Corée et avec le Venezuela, la juridiction *a quo* souhaite en réalité savoir si les lois d'assentiment à ces conventions violent les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elles n'ont pas abrogé la différence de traitement soulevée dans la première question préjudicielle, dans la mesure où il s'agit de dividendes provenant de sociétés filiales établies dans ces pays.

Etant donné que la différence de traitement entre une société qui perçoit des dividendes d'une société filiale établie dans l'Union européenne et une société qui perçoit des dividendes d'une société filiale établie en dehors de l'Union européenne a été reconnue comme étant justifiée (B.7), il relève également de la liberté d'appréciation du législateur de porter ou non assentiment à une convention fiscale bilatérale dans laquelle la différence de traitement est maintenue ou abrogée.

Au demeurant, le principe d'égalité n'exige pas que, dans chacune des conventions qu'elle conclut avec d'autres pays pour éviter les doubles impositions, la Belgique se préoccupe d'assurer au cas par cas aux contribuables le régime qui leur serait à tout moment le plus favorable, ni que l'Etat belge ne puisse conclure des conventions avec d'autres parties contractantes qu'à la condition que ces conventions règlent les mêmes matières de manière analogue.

Les troisième et quatrième questions préjudicielles appellent des réponses négatives.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 205, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, la loi du 19 septembre 1996 « portant assentiment à la Convention additionnelle signée à Bruxelles le 20 avril 1994, modifiant la Convention et supprimant le Protocole entre la République de Corée et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signés à Bruxelles le 29 août 1977 » et la loi du 19 septembre 1996 « portant approbation de la Convention entre le Royaume de Belgique et la République du Venezuela tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et [du] Protocole, signé[s] à Bruxelles le 22 avril 1993 » ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 10 octobre 2012.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt