

Numéro du rôle : 6968
Arrêt n° 12/2021 du 28 janvier 2021

ARRÊT

En cause : le recours en annulation de l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017 (modification de l'article 18, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992), introduit par Florence Lebel.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et L. Lavrysen, et des juges J.-P. Moerman, R. Leysen, M. Pâques, Y. Kherbache et T. Detienne, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2018 et parvenue au greffe le 29 juin 2018, Florence Lebel, assistée et représentée par Me T. Afschrift, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017 (modification de l'article 18, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992), publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2017.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me M. Delanote, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 25 novembre 2020, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs M. Pâques et Y. Kherbache, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 9 décembre 2020 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 9 décembre 2020.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité du recours

A.1.1. Le Conseil des ministres estime que le recours est irrecevable pour cause de tardiveté, en ce qu'il dénonce une discrimination qui trouve sa source non pas dans la disposition attaquée, mais dans la loi-programme du 10 août 2015.

A.1.2. La partie requérante répond que la discrimination contestée trouve sa source dans la disposition attaquée, dès lors que c'est cette dernière qui aligne le régime fiscal des distributions des trusts sur celui des entités dotées de la personnalité juridique.

A.1.3. Le Conseil des ministres réplique que la critique, formulée par la partie requérante, selon laquelle la discrimination contestée résulte de l'absence d'un seuil d'imposition de 15 % dans la définition des trusts et assimilés, a trait à la notion de « construction juridique » visée à l'article 2, § 1er, 13°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tel qu'il a été modifié par la loi-programme du 10 août 2015. Par ailleurs, si le législateur n'a pas prévu de régime de taxation identique en ce qui concerne les distributions effectuées par les deux catégories de constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, du CIR 1992, précité, ce n'est pas en raison de sa volonté de ménager un équilibre entre les deux régimes fiscaux, mais en raison d'une lacune dans la loi-programme du 10 août 2015.

A.2.1. La partie requérante justifie son intérêt au recours par sa qualité de fondatrice et bénéficiaire d'un trust de droit canadien constitué en 2014, dont les distributions sont qualifiées, par la disposition attaquée, de distributions de dividendes taxées en Belgique au taux de 30 %, alors qu'au Canada, les revenus du trust sont soumis à une imposition de 53,31 %.

A.2.2. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt au recours de la partie requérante. Il soulève que, si la partie requérante s'était conformée à l'obligation de déclaration visée à l'article 307, § 1er, alinéa 4, du CIR 1992, les revenus perçus par le trust de la partie requérante à partir du 1er janvier 2015 auraient été soumis à la taxe par transparence dans le chef de la partie requérante, conformément à l'article 5/1 du CIR 1992. Partant, les distributions de ces revenus effectuées à partir du 17 septembre 2017 auraient été exonérées de la taxation sur les distributions, conformément à l'article 21, alinéa 1er, 12°, du même Code. Par ailleurs, compte tenu de la présomption visée à l'article 21, alinéa 2, du CIR 1992, il serait peu probable que le trust possède encore, le 17 septembre 2017, des réserves constituées de revenus perçus avant le 1er janvier 2015. La partie requérante n'apporterait en tout cas pas la preuve de l'existence de telles réserves. En outre, la partie requérante pourrait rectifier sa déclaration fiscale pour l'exercice d'imposition 2016 ou 2017, afin que les revenus perçus par le trust soient soumis à leur régime d'imposition en Belgique, conformément à l'article 5/1 du CIR 1992.

A.2.3. La partie requérante observe que le trust a perçu des revenus pour un montant de 19 641 dollars canadiens, depuis sa constitution en mars 2014 jusqu'au 31 décembre 2014. Ces revenus n'ont pas été distribués à la partie requérante. Ils ont toutefois subi leur régime d'imposition au Canada, bien que la base imposable ait été réduite à zéro pour l'année 2014, à la suite de la déduction des dépenses admissibles pour un montant de 24 880 dollars canadiens. Dès lors que le droit belge ne prend pas en compte les dépenses admissibles au Canada pour le calcul de la taxe sur les distributions, le montant des réserves constituées de revenus antérieurs qui sont susceptibles de faire l'objet d'une nouvelle imposition en Belgique, en vertu de la disposition attaquée, s'élève à 19 641 dollars canadiens.

La partie requérante estime par ailleurs que le raisonnement selon lequel le trust ne posséderait plus de réserves antérieures eu égard à la présomption contenue dans l'article 21, alinéa 2, du CIR 1992 est inapplicable à un trust de droit canadien. La partie requérante conclut qu'elle justifie de l'intérêt requis.

A.2.4. Selon le Conseil des ministres, la partie requérante n'apporterait pas la preuve qu'elle serait bénéficiaire du trust. En ce qui concerne les revenus perçus par le trust avant le 1er janvier 2015, celui-ci n'a pas généré de revenus nets susceptibles d'être distribués sous le régime de taxation prévu par l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée. Dès lors que la partie requérante ne fait pas état de revenus perçus par le trust après le 1er janvier 2015, il y aurait lieu de déduire que ces revenus ont été déclarés par la partie requérante et que, conformément à l'article 21, alinéa 1er, 12°, du CIR 1992, la distribution de réserves éventuelles ne pourrait pas être imposée.

Quant au fond

A.3.1. Le moyen unique est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution par l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017.

A.3.2. La partie requérante soutient que la disposition attaquée aligne le régime des distributions effectuées par la première catégorie de constructions juridiques, visée à l'article 2, § 1er, 13°, a), du CIR 1992, sur celui des distributions effectuées par la seconde catégorie de constructions juridiques, visée à l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 1992 : ces distributions sont désormais taxables au titre de distributions de dividendes. En procédant à cet alignement des deux régimes fiscaux, sans prévoir, pour les trusts et assimilés, un seuil de 15 % analogue à celui qui est prévu pour les entités dotées de la personnalité juridique, la disposition attaquée traite de la même manière des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations différentes, sans qu'existe pour ce faire une justification raisonnable.

A.3.3. Selon la partie requérante, la disposition attaquée implique que le bénéficiaire d'une distribution sera soumis à une taxation à un taux de 30 % pour tout ce qui excède ce qui a été apporté par le fondateur. Le bénéficiaire ne pourra échapper à la taxation que s'il démontre que les distributions sont constituées de revenus perçus par la construction juridique qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique (article 21, alinéa 1er, 12°, du CIR 1992). Les revenus accumulés au sein d'un trust avant l'instauration de la taxe Caïman seraient ainsi taxables, en vertu de l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, même s'ils ont déjà été imposés dans l'État de localisation du trust, sans possibilité d'imputation.

La partie requérante estime que l'absence d'un seuil de 15 % pour les trusts pouvait se justifier lorsque les distributions effectuées par les trusts n'étaient pas imposables, à la différence des distributions effectuées par les entités dotées de la personnalité juridique, mais qu'elle devient en revanche injustifiable si le législateur aligne le régime fiscal des trusts sur celui des entités dotées de la personnalité juridique.

Selon la partie requérante, l'objectif de la loi-programme du 25 décembre 2017 consiste, comme celui de la loi-programme du 10 août 2015, à lutter contre les patrimoines flottants non taxés. La loi-programme du 25 décembre 2017 tend en outre à supprimer la différence de traitement qui existe entre les deux catégories de constructions juridiques en ce qui concerne le régime de taxation applicable à leurs distributions. À défaut, pour les trusts et assimilés, de bénéficier du seuil de 15 % prévu pour la seconde catégorie de constructions juridiques dotées de la personnalité juridique, le critère retenu pour définir le champ d'application de la mesure attaquée n'est pas pertinent par rapport à ces objectifs. En effet, la mesure attaquée s'applique aux distributions portant sur des revenus qui ont déjà été imposés au Canada à un taux de 53,31 %. Rien ne justifie que les distributions d'un trust taxé à plus de 15 % doivent être traitées de la même manière que celles d'une société *offshore* ou d'une fondation n'étant soumise à aucune taxation dans son État d'origine. Les travaux préparatoires ne donnent aucune explication quant à la raison pour laquelle l'alignement entre les deux régimes de taxation n'a pas été réalisé totalement.

Selon la partie requérante, le législateur aurait pu atteindre le but poursuivi de manière optimale en permettant aux trusts et assimilés soumis à une taxation de plus de 15 % de ne pas être considérés comme des constructions juridiques.

Enfin, la mesure attaquée, qui vise les distributions effectuées par tous les trusts, quels que soient leur localisation et leur degré de taxation, implique une double taxation disproportionnée.

A.4. Le Conseil des ministres soutient que, par la disposition attaquée, le législateur n'a pas rompu un équilibre existant, dès lors qu'il a toujours eu l'intention de taxer les distributions de revenus qui n'avaient pas encore subi leur régime d'imposition dans le chef de leur bénéficiaire. Il indique que la notion de « construction juridique » a été introduite dans le CIR 1992 par la loi du 30 juillet 2013 « portant des dispositions diverses », puis modifiée par la loi-programme du 10 août 2015, uniquement en ce qui concerne les constructions juridiques dotées de la personnalité juridique. La loi-programme du 25 décembre 2017 n'a pas modifié l'article 2, § 1er, 13°, du CIR 1992, de sorte que la discrimination contestée ne trouve pas sa source dans la disposition attaquée.

Le Conseil des ministres soutient, en outre, que la disposition attaquée vise à traiter les tiers bénéficiaires de façon plus uniforme et à supprimer la différence de traitement, sur le plan fiscal, entre les distributions effectuées par les deux catégories de constructions juridiques. Par conséquent, la disposition attaquée traite de la même façon des personnes qui se trouvent dans des situations similaires : les tiers bénéficiaires des distributions effectuées par une construction juridique de la première catégorie et les tiers bénéficiaires des distributions effectuées par une construction juridique de la seconde catégorie.

Le Conseil des ministres souligne que la double taxation des revenus du trust résulte de l'exercice, par le Canada et par la Belgique, de leurs souverainetés fiscales respectives et qu'elle n'est ni excessive ni injustifiée dans un contexte international. À l'instar des revenus perçus par une société étrangère qui sont distribués par la suite à un actionnaire résident belge, tous les revenus d'un trust sont imposables dans le pays de résidence du trust, ainsi qu'en Belgique, lorsque le bénéficiaire effectif de ces revenus y réside. En vertu de l'article 21 de la Convention du 23 mai 2002 entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Canada « en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune », si un résident belge perçoit des revenus d'un trust de droit canadien, l'impôt établi au Canada ne peut excéder 15 % du montant brut des revenus lorsque ceux-ci sont également imposables en Belgique.

Le Conseil des ministres conclut que la disposition attaquée instaure une identité de traitement qui est proportionnée à l'objectif poursuivi.

A.5. La partie requérante souligne que la position du Conseil des ministres revient à empêcher tout recours en annulation contre une disposition législative modifiant le régime fiscal d'une entité juridique qui fait l'objet d'une définition légale préexistante. La partie requérante maintient que la discrimination contestée consiste en une égalité de traitement entre des personnes qui se trouvent dans des situations différentes. Selon la partie requérante, le législateur est parti du postulat erroné que les trusts sont toujours utilisés dans le but d'éviter l'impôt. Elle ajoute qu'il est incohérent de traiter de la même manière le bénéficiaire d'un trust de droit canadien soumis à forte imposition et le bénéficiaire d'une fondation qui n'est soumis à aucune imposition. Se référant à l'avis d'un expert canadien en fiscalité internationale, la partie requérante souligne que le montant de la taxation des revenus d'un trust de droit canadien est beaucoup plus élevé que celui des revenus perçus par une société étrangère et distribués à un actionnaire résident belge.

A.6. Le Conseil des ministres soutient que, lorsque le législateur définit de façon distincte deux catégories de constructions juridiques, en prévoyant un seuil de 15 % uniquement pour les constructions juridiques de la seconde catégorie, l'existence d'une discrimination ne saurait résulter du fait que le législateur corrige une différence de traitement constatée ensuite dans le régime d'imposition de ces deux catégories. Il souligne que la mesure attaquée a été motivée par le souci de réparer une lacune de la loi-programme du 10 août 2015, qui consistait en l'absence d'un régime d'imposition, au titre de dividendes, des distributions effectuées par les trusts et assimilés.

Le Conseil des ministres estime qu'en l'espèce, il n'y a pas de double imposition pour l'année 2014, dès lors que les revenus du trust imposables au Canada ont été réduits à zéro. Une éventuelle double imposition peut être éliminée ou atténuée sur la base de la convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et le Canada, précitée. Par ailleurs, il n'existe pas de règle internationale qui détermine le pays qui a la préséance pour imposer les revenus en cause. La manière dont la Belgique prélève ses impôts ne saurait dépendre du taux d'imposition canadien. En outre, il ressort de l'articulation des articles 5/1, 18, alinéa 1er, 3°, et 21, alinéa 1er, 12°, du CIR 1992 que, si la mesure attaquée devait être jugée disproportionnée, l'imposition par transparence devrait l'être également. Enfin, la double imposition qui serait née depuis la constitution du trust pourrait être évitée par un retour à la situation antérieure à celle-ci, à savoir une détention directe, par la partie requérante, du portefeuille de titres apporté au trust en 2014.

- B -

Quant à la disposition attaquée et à son contexte

B.1. La partie requérante demande l'annulation de l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017, qui a modifié l'article 18, alinéa 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992).

Cette disposition concerne la taxation des distributions effectuées par les constructions juridiques, en lien avec l'obligation de déclaration de ces constructions juridiques et en lien avec la taxation dite « de/par transparence » des revenus perçus par ces constructions juridiques.

La notion de « construction juridique », définie à l'article 2, § 1er, 13°, du CIR 1992, est examinée en B.9.2 et en B.11.

B.2.1. Avant sa modification par l'article 89, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2017, l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992 disposait :

« Les dividendes comprennent :

[...]

3° les sommes, autres que celles visées au 1°, 2°, 2°*bis* et 2°*ter*, attribuées ou mises en paiement par une construction juridique visée à l'article 2, § 1er, 13°, b), à la suite de sa dissolution ou du transfert total ou partiel qui n'a pas été conclu de manière [commutative], de ses actifs pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés ».

B.2.2. En vertu de cette disposition, étaient uniquement imposables, au titre de dividendes, sur la partie excédant le montant des avoirs apportés : les distributions effectuées par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 1992 (ci-après : les constructions juridiques de catégorie b)), à la suite de leur dissolution ou du transfert total ou partiel de leurs actifs « [non] conclu de manière [commutative] », c'est-à-dire conclu sans contrepartie équivalente.

En conséquence, les distributions effectuées par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, a), du CIR 1992 (ci-après : les constructions juridiques de catégorie a)) n'étaient pas imposables, au titre de dividendes, sur la base de cette disposition.

B.3.1. L'article 89, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2017 dispose :

« Dans l'article 18, alinéa 1er, 3°, du [CIR 1992], rétabli par la loi du 26 décembre 2015, les modifications suivantes sont apportées :

1° les mots « visée à l'article 2, § 1er, 13°, b) » sont supprimés;

2° les mots ‘ à la suite de sa dissolution ou du transfert total ou partiel qui n’a pas été conclu de manière commutatif, de ses actifs ’ sont remplacés par les mots ‘ y compris les revenus qui sont censés être attribués ou mis en paiement conformément à l’article 5/1, § 2 ’;

3° les mots ‘ pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés ’ sont remplacés par les mots ‘ dans la mesure où le contribuable n’a pas établi que cette attribution ou mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction juridique jusqu’à un montant inférieur aux capitaux apportés par le fondateur ’ ».

B.3.2. Depuis sa modification par la disposition attaquée, l’article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992 dispose :

« Les dividendes comprennent :

[...]

3° les sommes, autres que celles visées au 1°, 2°, 2°*bis* et 2°*ter*, attribuées ou mises en paiement par une construction juridique y compris les revenus qui sont censés être attribués ou mis en paiement conformément à l’article 5/1, § 2, dans la mesure où le contribuable n’a pas établi que cette attribution ou mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction juridique jusqu’à un montant inférieur aux capitaux apportés par le fondateur ».

En vertu de cette disposition et du fait de la suppression du renvoi à l’article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 1992, les distributions effectuées par toute construction juridique visée à l’article 2, § 1er, 13°, du CIR 1992 - y compris les constructions juridiques de catégorie a) - sont désormais taxées au titre de dividendes, dans la mesure où le contribuable n’a pas établi que ces distributions constituent le remboursement du patrimoine apporté.

Conformément aux articles 17, § 1er, 1°, et 171, 3°, du CIR 1992, ces dividendes sont soumis, au titre de revenus de capitaux et biens mobiliers, à une imposition au taux distinct de 30 %.

B.3.3. Les travaux préparatoires de la disposition attaquée mentionnent :

« Les modifications qui sont apportées par le présent projet à l’article 18, alinéa 1er, 3°, CIR 92, ont pour but de considérer désormais également les distributions des constructions juridiques visées à l’article 2, § 1er, 13°, a), CIR 92 comme des dividendes.

L'article est ensuite adapté de telle sorte qu'il ressorte mieux que chaque distribution d'une construction juridique, qui ne constitue pas le remboursement du patrimoine apporté, est considérée comme un dividende.

La distribution du patrimoine apporté n'est censée avoir lieu qu'après la distribution de tous les bénéfices et revenus réservés. Il appartient, le cas échéant, au contribuable de prouver l'importance du patrimoine apporté initialement » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 39).

« Les distributions par des constructions juridiques de type 1 [et] de type 2 seront désormais traitées de la même manière et les deux seront imposables » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/016, p. 6).

B.4. En vertu de l'article 100, alinéa 1er, de la loi-programme du 25 décembre 2017, la disposition attaquée s'applique « aux revenus recueillis, attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir du 17 septembre 2017 et, en ce qui concerne l'application du précompte mobilier, aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du premier jour du mois qui suit la publication [de la loi] au *Moniteur belge* », soit à partir du 1er janvier 2018.

Quant à la recevabilité

B.5.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le recours est tardif, en ce que le moyen unique dénonce une discrimination qui trouverait sa source non pas dans la disposition attaquée, mais dans la loi-programme du 10 août 2015.

B.5.2. Par un moyen unique, la partie requérante fait valoir que l'article 89, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2017 fait naître une identité de traitement dépourvue de justification raisonnable entre, d'une part, les constructions juridiques de catégorie a) et, d'autre part, les constructions juridiques de catégorie b), en ce que les distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie a) sont désormais taxables au titre de dividendes, sans que cette taxation soit limitée aux distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie a) qui sont soumises, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 %, comme c'est le cas pour la taxation des distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie b).

B.5.3. L'identité de traitement contestée trouve son origine dans la disposition attaquée, dès lors que, comme il a été dit en B.3.2, c'est par l'effet de la modification introduite par cette disposition à l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992 que les distributions des constructions juridiques de catégorie a) sont désormais taxables au titre de dividendes.

La circonstance que le grief de la partie requérante porte, en particulier, sur l'absence d'alignement du champ d'application de la mesure attaquée sur celui de la taxation des distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie b) qui découle des articles 2, § 1er, 13°, b), et 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, tels qu'ils ont été modifiés par les articles 38 et 40 de la loi-programme du 10 août 2015, n'est pas de nature à modifier ce constat. En adoptant la disposition attaquée, le législateur a de nouveau légiféré dans la matière contenue dans ces dispositions. Il a en effet expressément choisi, d'une part, de maintenir le régime de taxation des distributions effectuées par les entités dotées de la personnalité juridique soumises, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 % du revenu imposable et, d'autre part, de taxer désormais également, au titre de dividendes, les distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie a), quel que soit le taux à l'impôt sur les revenus auquel ces constructions juridiques sont soumises en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies.

B.5.4. Le recours est dès lors recevable *ratione temporis*.

B.6.1. Le Conseil des ministres conteste par ailleurs la recevabilité du recours, à défaut pour la partie requérante de justifier de l'intérêt requis. Il soulève que, si la partie requérante s'était conformée à l'obligation de déclaration visée à l'article 307, § 1er, alinéa 4, du CIR 1992, examiné en B.9.1, les revenus perçus à partir du 1er janvier 2015 par le trust de la partie requérante auraient été soumis à la taxe par transparence dans le chef de la partie requérante, conformément à l'article 5/1 du CIR 1992, examiné en B.10.2. Partant, les distributions de ces revenus effectuées à partir du 17 septembre 2017 auraient été exemptées de la taxation sur les distributions, conformément à l'article 21, alinéa 1er, 12°, du même Code. Par ailleurs, compte tenu de la présomption visée à l'article 21, alinéa 2, du CIR 1992, il serait peu probable que le trust possède encore, le 17 septembre 2017, des réserves constituées de revenus perçus avant le 1er janvier 2015. La partie requérante n'apporterait en tout cas pas la

preuve de l'existence de telles réserves. Elle n'apporterait pas non plus la preuve de sa qualité de bénéficiaire du trust.

B.6.2. La partie requérante fait valoir que le trust a perçu des revenus avant le 1er janvier 2015, que, par hypothèse, ces revenus n'ont pas été soumis à la taxe par transparence, qu'ils sont susceptibles d'être distribués à l'avenir et d'être soumis, à ce titre, à la taxation sur les distributions effectuées par les constructions juridiques de la catégorie a), en vertu de l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée.

B.6.3. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.6.4. La partie requérante agit en tant que fondatrice et bénéficiaire, domiciliée en Belgique, d'un trust de droit canadien.

En ces qualités, la partie requérante justifie de l'intérêt requis pour demander l'annulation d'une disposition qui définit comme revenus imposables, « dans le chef de n'importe quel contribuable » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 30), au titre de dividendes, les distributions effectuées à partir du 17 septembre 2017 par les constructions juridiques de catégorie a), dont le Conseil des ministres ne conteste pas que le trust de la partie requérante est susceptible de relever.

B.6.5. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.7. Le moyen unique est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution par l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017. Selon la partie requérante, l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, traite de la même manière, sans que cela soit raisonnablement justifié, les constructions juridiques de catégorie a) et les constructions juridiques de catégorie b), en qualifiant de dividendes les sommes distribuées par ces deux catégories de constructions juridiques, sans prévoir, pour les constructions juridiques de catégorie a), une condition relative au taux d'imposition applicable en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, qui serait analogue à la condition résultant de l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 1992, en ce qui concerne les constructions juridiques de catégorie b).

Le grief de la partie requérante est ainsi uniquement dirigé contre la suppression du renvoi, par l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, à l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 1992, à la suite de la modification introduite par l'article 89, 1°, de la loi-programme du 25 décembre 2017. La Cour limite son examen à cette disposition.

B.8. La loi-programme du 25 décembre 2017 s'inscrit dans le prolongement de plusieurs lois qui, depuis 2013, visent à imposer les revenus des « patrimoines qui sont artificiellement séparés du patrimoine d'un habitant du Royaume ou d'une personne morale soumise à l'impôt des personnes morales au moyen de divers types de constructions juridiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/016, p. 5; voir aussi, DOC 54-2476/001, p. 28), également appelés « patrimoines flottants » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 26).

En ce qui concerne l'obligation de déclaration et la définition initiale de la construction juridique

B.9.1. La loi du 30 juillet 2013 « portant des dispositions diverses » (ci-après : la loi du 30 juillet 2013) a imposé aux contribuables, à partir de l'exercice d'imposition 2014, de déclarer les constructions juridiques dont ils sont fondateurs ou bénéficiaires (article 307, § 1er, alinéa 4, du CIR 1992, inséré par l'article 36, 1°, de la loi du 30 juillet 2013 et par l'article 37 de la même loi).

B.9.2. Afin de délimiter le champ d'application de cette obligation de déclaration, l'article 35 de la loi du 30 juillet 2013 a introduit une définition de la notion de « construction juridique » à l'article 2, § 1er, 13°, du CIR 1992, qui disposait :

« § 1er. Pour l'application du présent Code, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution, les termes suivants ont le sens défini dans le présent article.

[...]

13° Par construction juridique, on entend :

a) une relation juridique créée par un acte du fondateur ou par une décision judiciaire, par lequel ou laquelle des biens ou des droits sont placés sous le contrôle d'un administrateur afin de les administrer dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou dans un but déterminé. Cette relation juridique présente les caractéristiques suivantes :

- le titre de propriété relatif aux biens ou droits en question est établi au nom de l'administrateur ou d'une autre personne pour le compte de l'administrateur;

- les biens de la construction juridique constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine de l'administrateur;

- l'administrateur est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes de la construction juridique et les règles particulières imposées à l'administrateur par la loi.

b) un non-résident visé à l'article 227, 2° ou 3° qui, en vertu des dispositions de la législation du pays ou de la juridiction où il est établi n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, sur les revenus de capitaux et biens mobiliers à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique et dont les droits juridiques des actions ou parts sont détenus en tout ou en partie par un habitant du Royaume ou dont le bénéficiaire des parts ou des droits économiques des biens et capitaux est un habitant du Royaume.

En ce qui concerne les non-résidents visés à l'alinéa précédent, un arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres détermine les formes juridiques visées pour des pays ou des juridictions déterminés. Cette liste est mise à jour régulièrement par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres ».

La construction juridique désignait alors les deux types de constructions suivants : d'une part, les « relations juridiques » visées à l'article 2, § 1er, 13°, a), et, d'autre part, les non-résidents visés à l'article 2, § 1er, 13°, b), qui, en vertu des dispositions de la législation du pays ou de la juridiction où ils sont établis, n'y étaient pas soumis à un impôt sur les revenus ou y étaient soumis à « un régime de taxation notablement plus avantageux ».

En ce qui concerne la taxe par transparence, la taxe sur les distributions et la nouvelle définition de la construction juridique de catégorie b)

B.10.1. La loi-programme du 10 août 2015 a complété l'obligation de déclaration précitée par « un mécanisme d'imposition des revenus perçus et/ou distribués par une construction juridique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 31).

B.10.2. D'une part, les articles 5/1 et 220/1 nouveaux du CIR 1992, tels qu'il ont été insérés par les articles 39 et 42 de la loi-programme du 10 août 2015, ont introduit une taxe par transparence sur les revenus perçus par les constructions juridiques. En vertu de ces dispositions, les revenus perçus par les constructions juridiques de catégorie a) et les revenus perçus par les constructions juridiques de catégorie b) étaient imposables dans le chef des contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales, comme s'ils avaient perçu ces revenus directement (*Doc. parl.* Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 41).

En vertu des dispositions précitées, ces revenus étaient imposables dans le chef du ou des fondateurs de la construction juridique, sauf si ces revenus avaient été payés ou attribués à un tiers bénéficiaire. Dans ce cas, ils étaient imposables dans le chef de ce dernier (*ibid.*).

B.10.3. D'autre part, l'article 18, alinéa 1er, 2^oter, b), du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 40 de la loi-programme du 10 août 2015, a introduit une taxe sur les distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie b). L'article 18, alinéa 1er, 2^oter, du CIR 1992 prévoyait :

« Les dividendes comprennent :

[...]

a) les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère ou d'acquisition d'actions ou parts propres par une telle société;

b) par dérogation au a), les sommes attribuées ou mises en paiement par une construction juridique visée à l'article 2, § 1er, 13^o, b), à la suite de sa dissolution ou du transfert total ou partiel de ses actifs sans contrepartie équivalente, pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique ».

En vertu de cette disposition, les distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie b) à l'occasion de leur dissolution ou du transfert de leurs actifs sans contrepartie étaient taxées « pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique », au titre de dividendes, dans le chef du fondateur ou d'un autre bénéficiaire.

B.11. Par la même loi-programme du 10 août 2015, le législateur a également modifié la définition de la construction juridique de catégorie b). La définition de la construction juridique de catégorie a), citée en B.9.2, est restée inchangée.

L'article 2, § 1er, 13^o, b), du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 38, 1^o, de la loi-programme du 10 août 2015, dispose :

« Par construction juridique, on entend :

[...]

b) toute société, association, établissement, organisme ou entité quelconque, qui possède la personnalité juridique et qui, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où il est établi, soit, n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus, soit, y est soumis à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 p.c. du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.

A l'exception des cas déterminés par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les formes juridiques visées à l'alinéa 1er qui sont établies dans un Etat ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen ne constituent pas des constructions juridiques.

En ce qui concerne les formes juridiques visées à l'alinéa 1er, qui ne sont pas établies dans un Etat ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen, le Roi détermine par arrêté délibéré en Conseil des ministres, d'une manière non limitative, les formes juridiques visées pour des Etats ou des juridictions déterminés qui sont présumées répondre à la définition de l'alinéa 1er.

Le Roi saisira la Chambre des représentants immédiatement si elle est réunie, sinon dès l'ouverture de sa plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution de l'alinéa 2. Lesdits arrêtés cessent de produire leurs effets s'ils n'ont pas été confirmés par la loi dans les douze mois qui suivent la date de leur publication au Moniteur belge. La confirmation produit ses effets à cette date. A défaut de cette confirmation endéans le délai précité, l'arrêté est censé n'avoir jamais produit ses effets ».

Lors des travaux préparatoires, cette nouvelle définition de la construction juridique de catégorie b) a été justifiée par la nécessité d'adapter la notion à l'évolution de la fiscalité internationale (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 32 et 34). Le critère distinctif du taux d'imposition de 15 % a été introduit directement dans la définition de la construction juridique de catégorie b), à la suite de l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat (*ibid.*, pp. 124, 160-161 et 199-200). Ce taux a été fixé par analogie avec le taux applicable dans le régime des revenus définitivement taxés, visé à l'article 203, § 1er, du CIR 1992 (*ibid.*, p. 161; DOC 54-1125/009, pp. 19-20).

B.12. Il découle de l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la loi-programme du 10 août 2015, que les entités dotées de la personnalité juridique qui, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, sont soumises à un impôt sur les revenus d'un taux supérieur ou égal à 15 % ne constituent pas des constructions juridiques de catégorie b).

Par conséquent, ni la taxe par transparence, ni la taxe sur les distributions ne sont applicables aux revenus perçus ou distribués par ces entités qui ne sont pas qualifiées de constructions juridiques de catégorie b). En effet, la première taxe s'applique aux revenus perçus par une « construction juridique » et la seconde taxe s'appliquait uniquement, à l'époque, aux sommes distribuées par « une construction juridique visée à l'article 2, § 1er, 13°, b), [du CIR 1992] ».

B.13. Les dispositions précitées de la loi-programme du 10 août 2015 sont applicables « aux revenus perçus, attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir du 1er janvier 2015 et en ce qui concerne l'application du précompte mobilier ou du précompte professionnel, aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du premier jour du mois qui suit la publication [de la loi] au *Moniteur belge* », soit à partir du 1er septembre 2015 (article 47 de la loi-programme du 10 août 2015).

En ce qui concerne les modifications de la taxe sur les distributions, introduites par la loi du 26 décembre 2015

B.14. La loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat » a apporté au régime fiscal des constructions juridiques plusieurs modifications qui sont entrées en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2016 (article 109 de la loi du 26 décembre 2015). En vertu de l'article 104, b), de cette loi, le régime fiscal des distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie b), anciennement visé à l'article 18, alinéa 1er, 2^oter, b), du CIR 1992, cité en B.10.3, a été modifié et déplacé à l'article 18, alinéa 1er, 3^o, du CIR 1992, cité en B.2.1.

En ce qui concerne la modification de la taxe sur les distributions introduite par la disposition attaquée

B.15.1. Comme il est dit en B.3.2, l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, qualifie de « dividendes » les sommes distribuées par toute construction juridique, y compris par les constructions juridiques de catégorie a), qui ne constituent pas le remboursement du patrimoine apporté et qui n'ont pas déjà subi leur régime d'imposition en Belgique (article 21, alinéa 1er, 12°, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 90, a), de la loi-programme du 25 décembre 2017).

B.15.2. Par la loi-programme du 25 décembre 2017, attaquée, le législateur a voulu supprimer la différence de traitement qui existait entre les constructions juridiques de catégorie a) et les constructions juridiques de catégorie b) en ce qui concerne le régime fiscal applicable aux distributions qu'elles effectuent. Il a également voulu simplifier le régime fiscal des constructions juridiques de manière générale, en supprimant la taxe par transparence dans le chef des tiers bénéficiaires.

Ainsi, du fait des mesures introduites par la loi-programme du 25 décembre 2017, la taxe par transparence s'applique désormais uniquement dans le chef du fondateur, tandis que tous les revenus qui ne sont pas imposés dans le cadre de la taxe de transparence et qui sont distribués par une construction juridique sont taxés au titre de dividendes « dans le chef de n'importe quel contribuable » :

« Le présent projet prévoit [...] de traiter fiscalement de la même façon les distributions faites par des constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, a), CIR 92, et les distributions faites par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, b), CIR 92.

Etant donné l'objectif de taxer également les distributions faites par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1er, 13°, a), CIR 92, il n'est plus nécessaire de taxer le tiers bénéficiaire d'une construction juridique par la taxe de transparence car une personne physique ou une personne morale visée à l'article 220, ne peut être qualifiée comme tiers bénéficiaire au moment où elle bénéficie de tout avantage octroyé par la construction juridique. Par conséquent, la possibilité est créée de simplifier drastiquement le régime de taxation en prévoyant désormais que la taxe de transparence n'est applicable qu'aux fondateurs. Tous les revenus qui ne sont pas imposés par la taxe de transparence et qui sont tout de même d'une façon ou d'une autre distribués par une construction juridique aux fondateurs ou à d'autres habitants du Royaume ou à des personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales seront, à l'exception de

l'actif apporté à la construction juridique, considérés comme des dividendes et taxés en tant que tels.

L'avantage de cette approche réside dans le fait que l'approche sous l'angle de la transparence ne doit plus être suivie au niveau des tiers bénéficiaires, ce qui implique que l'administration ou le tiers bénéficiaire sont dispensés de la tâche consistant à établir la relation entre les revenus recueillis par le contribuable et les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique.

En outre, l'approche sous l'angle de la transparence auprès des tiers bénéficiaires ne peut également s'appliquer avec succès que si les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique ont été distribués au tiers bénéficiaire au cours de la même période imposable. Cela avait pour conséquence que les tiers bénéficiaires étaient traités différemment sur le plan fiscal en fonction du type de construction juridique, selon que [la] construction juridique avait ou non distribué les revenus perçus au cours de la même période imposable à ce tiers bénéficiaire.

La différence de traitement entre, d'une part, les tiers bénéficiaires auxquels ont été distribués des revenus d'une construction juridique qui avait recueilli ces revenus au cours de la même période imposable et, d'autre part, les tiers bénéficiaires auxquels ont été distribués des revenus d'une construction juridique qui avait recueilli ces revenus au cours d'une autre période imposable peut difficilement se justifier.

Le présent projet a donc aussi pour but d'aboutir à un traitement plus uniforme des tiers bénéficiaires.

Par conséquent, il n'est plus nécessaire de prévoir une définition distincte pour un tiers bénéficiaire au sein du CIR 92. Cette définition est dès lors supprimée du Code, et les dispositions dans lesquelles une référence à ce tiers bénéficiaire était faite sont également adaptées de façon neutre.

La suppression de cette définition ne signifie en aucun cas que ces tiers bénéficiaires ne seront plus taxés sur les revenus qu'ils recueillent en provenance de la construction juridique. Les modifications qui sont proposées dans le présent projet n'ont après tout pas seulement pour but d'appliquer la technique de la transparence uniquement dans le chef du fondateur de la construction juridique, mais vise également de rendre possible la qualification des distributions par des constructions juridiques comme des revenus mobiliers dans le chef de n'importe quel contribuable » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, pp. 29-30).

« Jusqu'à présent, [...] certaines constructions juridiques peuvent, contrairement à d'autres, distribuer des capitaux sans subir la moindre imposition. Cette distinction semble arbitraire et elle n'est pas conforme aux objectifs de la taxe Caïman. [...] Le projet de loi à l'examen [...] peut également, dans la foulée, supprimer la figure du tiers bénéficiaire en considérant les distributions comme des dividendes. Le système est ainsi simplifié et il est mis fin à l'inégalité de traitement entre tiers bénéficiaires. Enfin, les réserves historiques sont-elles aussi censées être les premières distribuées, si bien que l'application de la taxe Caïman est sensiblement élargie. C'est donc un progrès énorme ! » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/016, pp. 17-18).

Lors des travaux préparatoires, le délégué du Gouvernement a indiqué à la section de législation du Conseil d'État que le Gouvernement souhaitait traiter comme deux événements fiscaux distincts, d'une part, l'acquisition de revenus par une construction juridique et, d'autre part, la distribution de revenus par une construction juridique :

« [l'objectif est d'appliquer l'impôt de transparence aux revenus acquis par la construction juridique. Les revenus distribués ou attribués par la construction juridique au fondateur ou à un autre bénéficiaire ne doivent pas faire l'objet d'une approche par transparence, étant donné qu'il s'agit de revenus effectivement acquis par les contribuables.

Schéma abrégé :

- revenus acquis par la construction juridique : approche par transparence (art. 5/1 CIR 92);

- revenus distribués par la construction juridique : qualification comme dividende (art. 18) et pas d'approche par transparence (art. 5/1, § 1er, dernier alinéa, CIR 92);

- revenus acquis par la construction juridique, auxquels a été appliquée l'approche par transparence et qui sont ensuite distribués à un habitant du Royaume : exonérés (art. 21 CIR 92).

[...]

Nous concevons l'acquisition de revenus par une construction juridique et la distribution de revenus par une construction juridique comme constituant deux événements fiscaux distincts. Le principe de transparence s'applique donc à tous les revenus acquis par la construction juridique. Par cette disposition [à savoir l'art. 63, 5°, du projet], nous voulons uniquement faire en sorte que le traitement fiscalement transparent des revenus acquis de la construction juridique ne puisse être utilisé comme argument en vue de réfuter la qualification des revenus distribués comme « dividendes ». La construction juridique est donc transparente en ce qui concerne les revenus acquis et non transparente en ce qui concerne les revenus distribués. Ce n'est d'ailleurs pas une nouveauté. Le régime fiscal du fondateur, en ce qui concerne les revenus acquis et distribués d'une construction juridique visée à l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 92, est resté inchangé sur ce plan depuis l'instauration de la taxe Caïman] » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-2746/001, p. 182).

B.16. En vertu des articles 5/1 et 220/1 et de l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, lus en combinaison avec l'article 2, § 1er, 13°, a), du même Code, les revenus perçus ou distribués par une construction juridique de catégorie a) sont désormais soumis à la taxe par transparence ou à la taxe sur les distributions, quel que soit le taux à l'impôt sur les revenus auquel cette construction juridique est soumise en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie.

B.17. En étendant le champ d'application de la taxe sur les distributions visée à l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992 aux distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie a), le législateur a pris une mesure pertinente eu égard à l'objectif, cité en B.15.2, de mettre fin à la différence de traitement entre les constructions juridiques de catégorie a) et les constructions juridiques de catégorie b) en ce qui concerne le régime fiscal applicable à leurs distributions. En effet, les distributions effectuées par les deux catégories de constructions juridiques sont désormais soumises à la taxe sur les distributions.

La Cour doit toutefois encore examiner si, en mettant fin à la différence de traitement précitée, le législateur n'a pas créé une différence de traitement dépourvue de justification raisonnable entre, d'une part, les bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique de catégorie a) qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus d'un taux supérieur ou égal à 15 % et, d'autre part, les bénéficiaires de revenus distribués par une entité dotée de la personnalité juridique qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus d'un taux supérieur ou égal à 15 %. Alors que la première catégorie de bénéficiaires est soumise à la taxe sur les distributions, la seconde catégorie de bénéficiaires ne l'est pas.

B.18.1. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

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

B.18.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.18.3. Il appartient au législateur de déterminer les redevables de l'impôt qu'il instaure. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue.

Lorsqu'il détermine les redevables de l'impôt, le législateur doit pouvoir faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité de situations qu'avec un certain degré d'approximation. Le recours à ce procédé n'est pas déraisonnable en soi. Il revient néanmoins à la Cour d'examiner s'il en va de même quant à la manière dont le procédé a été mis en œuvre.

B.19. Les motifs qui justifient de soumettre à la taxe sur les distributions, d'une part, les revenus distribués par toute construction juridique de catégorie a) et, d'autre part, les revenus distribués uniquement par les entités dotées de la personnalité juridique soumises, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, à un impôt sur les revenus d'un taux de moins de 15 %, ne ressortent pas des travaux préparatoires de la disposition attaquée.

B.20. Comme il est dit en B.11, le critère distinctif du taux d'imposition de 15 % a été introduit, par la loi-programme du 10 août 2015, dans la définition de la construction juridique de catégorie b) visée à l'article 2, § 1er, 13°, b), du CIR 1992. Les travaux préparatoires de cette loi ne permettent pas d'identifier les raisons pour lesquelles un critère analogue n'a pas été introduit, à l'époque, dans la définition de la construction juridique de catégorie a) visée à l'article 2, § 1er, 13°, a), du CIR 1992.

B.21. Comme le Conseil des ministres le souligne, il découle des travaux préparatoires de la loi-programme du 10 août 2015 qu'une forme juridique est considérée comme une construction juridique de catégorie b) ou comme une construction juridique de catégorie a), au sens de l'article 2, § 1er, 13°, b) ou a), du CIR 1992, selon qu'elle dispose, ou non, de la personnalité juridique en vertu de la législation de l'État dans lequel elle est établie (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 25, 34-35. Voir aussi : *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, CRIV 54 COM 636, pp. 9-10).

B.22. Compte tenu de l'objectif du législateur de lutter contre l'évasion fiscale, il est difficilement concevable que le législateur ait voulu traiter plus favorablement, sans qu'en apparaissent les raisons, les bénéficiaires de revenus distribués par les entités dotées de la personnalité juridique.

La considération selon laquelle une entité est dotée ou non de la personnalité juridique n'est pas pertinente pour justifier, à elle seule, la différence de traitement contestée, à la lumière de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale. En effet, l'on n'aperçoit pas pourquoi les bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique de catégorie a) sont soumis à la taxe sur les distributions lorsque le taux à l'impôt sur les revenus auquel l'entité a été soumise en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie est égal ou supérieur à 15 %.

Dès lors que la différence de traitement introduite par la disposition attaquée repose sur un critère dépourvu de justification, elle n'est pas compatible avec les normes visées au moyen.

B.23. Dans cette mesure, le moyen unique est fondé. Il y a lieu d'annuler l'article 89, 1°, de la loi-programme du 25 décembre 2017, mais uniquement en ce qu'il ne prévoit pas que la taxe sur les distributions n'est pas applicable aux bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique visée à l'article 2, § 1er, 13°, a), du CIR 1992 qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus égal

ou supérieur à 15 % du revenu imposable de cette construction juridique, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.

B.24.1. L'inconstitutionnalité constatée ne porte pas atteinte à l'application de la taxe sur les distributions, en vertu de l'article 18, alinéa 1er, 3°, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, aux bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique visée à l'article 2, § 1er, 13°, a), du CIR 1992 qui, en vertu des dispositions de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, soit n'y est pas soumise à un impôt sur les revenus, soit y est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 %.

B.24.2. Il découle des articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. La matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, le législateur étant tenu de déterminer les éléments essentiels de l'impôt. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

Compte tenu de ce qui précède, il appartient au législateur d'adopter, dans le respect des articles 10 et 11 de la Constitution, une réglementation visant à remédier à l'inconstitutionnalité constatée.

Pour remédier à cette inconstitutionnalité, il existe effectivement plusieurs possibilités, parmi lesquelles une désignation des contribuables soumis à la taxe sur les distributions en des termes identiques pour les constructions juridiques de catégorie a) et pour les constructions juridiques de catégorie b), mais également le maintien de la différence de traitement décrite en B.17 moyennant une justification raisonnable explicitée dans les travaux préparatoires.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 89, 1^o, de la loi-programme du 25 décembre 2017, en ce qu'il ne prévoit pas que la taxe sur les distributions n'est pas applicable aux bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique visée à l'article 2, § 1er, 13^o, a), du Code des impôts sur les revenus 1992 qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus égal ou supérieur à 15 % du revenu imposable de cette construction juridique, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 28 janvier 2021.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût