



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 78/2025
du 15 mai 2025
Numéro du rôle : 8268**

En cause : le recours en annulation des articles 22, 23, 2°, et 26 de la loi-programme du 22 décembre 2023, introduit par la SRL « DCGC ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Luc Lavrysen, et des juges Joséphine Moerman, Michel Pâques, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt et Kattrin Jadin, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Pierre Nihoul,

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 2024 et parvenue au greffe le 2 juillet 2024, la SRL « DCGC », représentée par son administrateur Laurent Donnay de Casteau, a introduit un recours en annulation des articles 22, 23, 2°, et 26 de la loi-programme du 22 décembre 2023 (publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2023).

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Axel Haelterman et Me Maxim Wuyts, avocats 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 12 mars 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteuses Emmanuelle Bribosia et Joséphine Moerman, 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 à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

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

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

II. En droit

- A -

Quant à l'intérêt

A.1. La partie requérante justifie son intérêt par la circonstance que le régime attaqué est applicable aux sociétés soumises à l'impôt des sociétés, dont elle fait partie.

A.2. Le Conseil des ministres soutient que le simple fait que la partie requérante est assujettie à l'impôt des sociétés ne démontre pas qu'elle pourrait être affectée directement et défavorablement par les dispositions attaquées. Selon lui, la partie requérante ne disposerait d'un intérêt que dans l'hypothèse où le régime de taxation des bénéfices non distribués des sociétés étrangères contrôlées lui serait applicable. Or les comptes annuels de celle-ci démontrent qu'elle détient une participation dans une société belge et non dans une société étrangère.

La partie requérante ne démontre pas davantage l'existence d'une probabilité suffisante qu'elle puisse, d'une quelconque façon, être affectée directement et défavorablement par les dispositions attaquées.

A.3. La partie requérante répond qu'elle détient une participation de 75 % dans une société civile immobilière de droit français dotée de la personnalité juridique, de sorte qu'elle satisfait au critère fixé à l'article 185/2, § 3, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992. La partie requérante fait valoir que les sociétés de ce type sont fiscalement transparentes, ce qui signifie que les associés sont imposés en France comme s'ils étaient directement propriétaires du bien. Toutefois, la société étant une personne morale, elle est considérée comme étant taxable en droit belge.

A.4. Le Conseil des ministres réplique que la partie requérante, loin d'invalider les arguments qu'il développe, admet au contraire détenir une participation de 75 % dans une société étrangère qui a été constituée le 20 septembre 2024, c'est-à-dire après la réception du mémoire du Conseil des ministres. C'est également ce qui ressort de l'Annuaire des entreprises françaises. En d'autres termes, la partie requérante ne contrôlait pas une société étrangère lorsqu'elle a déposé sa requête. Il considère dès lors que la partie requérante a artificiellement créé un intérêt *post factum*.

La requête ne fait pas non plus état de l'existence d'un éventuel intérêt qui pourrait se déduire d'un projet ou d'une initiative en cours. Selon le Conseil des ministres, même si la Cour a admis qu'un intérêt peut être de nature éventuelle, il est nécessaire que cette éventualité existe déjà au moment de l'introduction de la requête, et que cet intérêt ne soit pas purement hypothétique ou qu'il concerne des actions qui ne sont pas encore initiées ni prévues au moment de l'introduction de la requête.

Enfin, le Conseil des ministres soutient que la partie requérante n'établit pas en quoi les dispositions attaquées affectent concrètement les caractéristiques et activités de la société étrangère qu'elle contrôle.

- B -

B.1. Le recours en annulation porte sur le régime d'imposition des bénéfices non distribués des sociétés étrangères contrôlées par un contribuable. La mise en place de ce régime a pour

objectif de lutter contre les pratiques d'évasion fiscale (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3697/001, p. 14).

B.2.1. Dans sa requête, la partie requérante justifie son intérêt par la circonstance que ce régime est applicable aux sociétés soumises à l'impôt des sociétés, dont elle fait partie.

B.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir qu'au jour de l'introduction du recours, la partie requérante ne contrôlait pas une société étrangère, de sorte que les dispositions attaquées ne lui étaient pas applicables. Il en conclut qu'elle ne disposait pas d'un intérêt actuel.

B.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.4.1. La partie requérante est une société active dans le secteur d'activité des avocats.

En cette qualité de société, elle est un contribuable assujetti à l'impôt sur les revenus, et en particulier à l'impôt des sociétés.

B.4.2. La qualité de contribuable ne suffit néanmoins pas à établir un intérêt à agir à l'égard de toute disposition qui modifierait le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992).

Dans l'appréciation de l'intérêt à agir en matière fiscale, il convient en effet de tenir compte, d'une part, de la portée des dispositions attaquées et des catégories spécifiques de contribuables visées par ces dispositions, et, d'autre part, de la situation particulière de ces contribuables qui, eu égard aux objectifs poursuivis par les dispositions attaquées, peuvent se distinguer fondamentalement des contribuables relevant d'autres catégories.

B.5. L'article 185/2, § 1er, du CIR 1992 dispose :

« Sans préjudice de l'application de l'article 185, § 2, a), les bénéfices comprennent également les bénéfices non distribués définis au paragraphe 2, de la société étrangère, de l'établissement étranger de cette société étrangère, ou de l'établissement étranger du contribuable, qui est qualifiée de société étrangère contrôlée ou CFC en application du paragraphe 3 et qui ne sont pas dispensés de l'application du présent article conformément au paragraphe 4, pour autant que ces bénéfices non distribués par la CFC aient été réalisés au cours d'une période imposable ayant été clôturée au cours de la période imposable du contribuable ».

Il ressort de cette disposition que, pour déterminer si le régime d'imposition des bénéfices non distribués des sociétés étrangères contrôlées est applicable, il convient d'examiner si l'entité étrangère peut être qualifiée de « CFC » (« *controlled foreign company* ») au sens de l'article 185/2, § 3, du CIR 1992.

Cette disposition prévoit :

« La société étrangère, ou l'établissement étranger de cette société, est qualifiée de CFC pour l'application du présent article si :

- le contribuable soit détient, avec ou sans ses entités associées, la majorité des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts de cette société étrangère, soit détient, avec ses entités associées, une participation à hauteur d'au moins 50 p.c. du capital de cette société étrangère, soit possède les droits, avec ses entités associées, d'au moins 50 p.c. des bénéfices de cette société étrangère; et si

- la société étrangère, ou l'établissement étranger, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où elle est établie, soit n'y est pas soumise à un impôt sur les revenus, soit est assujettie à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si cette société étrangère, ou cet établissement étranger était établie, ou était situé, en Belgique.

[...] ».

B.6. Au moment de l'introduction de sa requête, la partie requérante ne satisfaisait pas aux conditions fixées à l'article 185/2, § 3, du CIR 1992, de sorte que le régime d'imposition des bénéfices non distribués des sociétés étrangères contrôlées ne lui était pas applicable.

De surcroît, la partie requérante ne démontre pas qu'avant l'introduction du recours, elle avait entrepris des démarches afin de détenir une société étrangère.

Il s'ensuit que la partie requérante ne justifiait pas d'un intérêt au moment de l'introduction de son recours.

La circonstance que la partie requérante a acquis le contrôle d'une société étrangère le 24 septembre 2024, c'est-à-dire après avoir reçu le mémoire du Conseil des ministres, ne modifie pas cette conclusion, dès lors que l'intérêt à agir doit exister au jour du dépôt de la requête. En juger autrement reviendrait à admettre que les parties requérantes puissent créer leur intérêt en cours de procédure pour les besoins de la cause.

En outre, la qualité de société, dont elle se prévaut dans sa requête, n'implique pas en soi qu'elle aurait vocation à acquérir le contrôle d'une société étrangère.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

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 15 mai 2025.

Le greffier,

Le président,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul