Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

13 mars 2025 *

« Renvoi préjudiciel – Régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents – Directive 2011/96/UE – Article 1er, paragraphe 4 – Prévention des fraudes et des abus – Article 4, paragraphe 1 – Interdiction d'imposer des bénéfices reçus – Effet direct – Inclusion du dividende distribué par la filiale dans la base imposable de la société mère – Déduction du dividende distribué de la base imposable de la société mère – Limitation de la déduction – Régime de transfert intragroupe permettant de transférer des bénéfices réalisés par certaines sociétés à d'autres »

Dans l'affaire C-135/24,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le tribunal de première instance de Liège (Belgique), par décision du 29 janvier 2024, parvenue à la Cour le 20 février 2024, dans la procédure

John Cockerill SA

contre

État belge,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. A. Kumin (rapporteur), président de chambre, Mme I. Ziemele et M. S. Gervasoni, juges,

avocat général : M. R. Norkus,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour John Cockerill SA, par Me M. Possoz, avocat, et Me H. Vanhulle, advocaat,

– pour le gouvernement belge, par MM. S. Baeyens, P. Cottin et Mme C. Pochet, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le français.

– pour la Commission européenne, par MM. A. Ferrand et W. Roels, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 1er, paragraphe 4, et de l'article 4 de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 2011, L 345, p. 8), telle que modifiée par la directive (UE) 2015/121 du Conseil, du 27 janvier 2015 (JO 2015, L 21, p. 1) (ci-après la « directive 2011/96 »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant John Cockerill SA à l'État belge au sujet de sa déclaration d'impôts pour l'exercice d'imposition 2020.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 1er de la directive 2011/96 prévoit :

« 1. Chaque État membre applique la présente directive :

a) aux distributions de bénéfices reçus par des sociétés de cet État membre et provenant de leurs filiales d'autres États membres ;

[...]

2. Les États membres n'accordent pas les avantages de la présente directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

3. Aux fins du paragraphe 2, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

4. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus. »

4 L'article 4, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable :

a) soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale, et les imposent dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale ;

b) soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale relèvent des définitions de l'article 2 et respectent les exigences prévues à l'article 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant. »

Le droit belge

5 Le litige au principal est régi par les dispositions du code des impôts sur les revenus de 1992, dans sa version en vigueur au cours de l'exercice d'imposition 2020 (ci-après le « CIR 1992 »).

6 L'article 4, paragraphe 1, de la directive 2011/96 est transposé dans le droit belge par les articles 202 et suivants du CIR 1992. Le législateur belge a opté pour la méthode dite d'« inclusion-déduction », selon laquelle, en substance, les dividendes distribués par une filiale sont d'abord inclus dans la base imposable de la société mère, puis déduits de cette base, en tant que « revenus définitivement taxés » (ci-après les « RDT »), si les conditions légales sont réunies. Lorsque les RDT sont supérieurs à la base imposable de la société, les excédents peuvent être reportés sur les exercices ultérieurs.

7 Le CIR 1992 prévoit, en outre, un régime de « transfert intra-groupe ». Ce régime permet, sous certaines conditions, aux sociétés belges bénéficiaires de transférer tout ou partie de leur bénéfice à des sociétés du même groupe qui auraient subi des pertes au cours de la même période imposable. Dans le chef de la société qui réalise le transfert, le montant transféré est porté en diminution des bénéfices de la période imposable (article 205/5 du CIR 1992). Dans le chef de la société qui bénéficie du transfert, le montant transféré est intégré dans la base imposable (article 185, paragraphe 4, du CIR 1992).

8 Une limitation est prévue à l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992, lequel est libellé comme suit :

« Aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206, 536 et 543 ne peut être opérée sur le montant du transfert intra-groupe visé à l'article 185, [paragraphe 4, premier alinéa], qui est repris dans la base imposable. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 John Cockerill est une société résidente belge soumise à l'impôt des sociétés.

10 Au cours de l'année 2019, elle a perçu des dividendes provenant de sa participation dans des filiales établies en Belgique, dans d'autres États membres de l'Union européenne et dans des pays tiers, dont une partie, à hauteur de 96 302 105 euros, remplissent, selon cette société, les conditions pour bénéficier du régime RDT. En outre, durant cette même année, la société a bénéficié d'un transfert intragroupe de 43 697 824,53 euros, lequel a été ajouté à sa base imposable.

11 En raison de la limitation de déduction prévue à l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992, John Cockerill n'a cependant pas pu déduire de sa base imposable l'ensemble des dividendes perçus remplissant les conditions pour bénéficier du régime RDT. Par conséquent, elle s'est vu réclamer une somme de 13 057 328,95 euros au titre de l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2020. Or, selon cette société, si elle n'avait perçu aucun dividende remplissant les conditions pour bénéficier du régime RDT durant l'exercice en cause, sa base imposable aurait été négative, de sorte qu'elle n'aurait pas été imposable.

12 John Cockerill estime que cette situation, qui l'amène à être imposable alors qu'elle ne l'aurait pas été si elle n'avait pas perçu de dividendes, est contraire à la directive 2011/96. Elle a, partant, introduit le 20 avril 2021, une réclamation auprès de l'administration fiscale belge visant à contester l'imposition dont elle a fait l'objet. Cette réclamation ayant été rejetée, elle a saisi, le 5 décembre 2022, le tribunal de première instance de Liège (Belgique), qui est la juridiction de renvoi, d'un recours pour la même cause.

13 Devant cette juridiction, John Cockerill fait valoir que, l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992 ne permettant pas la déduction des RDT de l'année en cours sur le transfert intragroupe reçu, elle est privée d'un avantage fiscal. Elle y voit une différence de traitement contraire à la directive 2011/96 lorsque sont comparées la situation d'une société qui reçoit des dividendes exonérés en vertu de cette directive avec la situation d'une autre société qui n'en reçoit pas, alors que les deux ont bénéficié du même transfert intragroupe.

14 L'État belge souligne, quant à lui, que la raison d'être du régime de transfert intragroupe est d'assurer une juste compensation entre les bénéfices et les pertes subies au sein d'un groupe de sociétés. Dès lors, l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992 vise à limiter l'intérêt d'un transfert allant au-delà de la perte fiscale de la société recevant le transfert et à contrecarrer ainsi toute volonté d'abuser de ce régime en neutralisant les avantages qui découleraient d'un transfert intragroupe trop élevé. En tout état de cause, les RDT qui n'ont pas pu être déduits en vertu de cette disposition seraient reportables sur les exercices ultérieurs.

15 Nourrissant des doutes quant à la compatibilité de la législation nationale avec la directive 2011/96, le tribunal de première instance de Liège a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 4 de la [directive 2011/96] a-t-il un effet direct et, combiné avec les autres sources du droit de l'Union, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation d'un État membre
   (i) qui instaure un régime de consolidation fiscale (le transfert intragroupe) permettant aux groupes de sociétés de transférer, sous certaines conditions, tout ou partie des bénéfices taxables réalisés par certaines filiales à d'autres filiales ayant encouru des pertes au cours de l'année d'imposition (le transfert intra-groupe), mais
   (ii) qui exclut de cet avantage les sociétés en perte, à concurrence des dividendes reçus, qui remplissent les conditions pour être exonérées par la législation de l'État membre transposant la [directive 2011/96] ?

2) Est-ce que cette législation d'un État membre est susceptible de rentrer dans le champ d'application de [l'article 1er, paragraphe 4, de la directive 2011/96] qui précise qu'elle "ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus" » ?

Sur la recevabilité

16 Le gouvernement belge conteste la recevabilité de la demande de décision préjudicielle.

17 Tout d'abord, il soutient que cette demande ne contient pas suffisamment d'informations sur les faits de l'affaire au principal et sur les règles de droit interne pertinentes.

18 Ensuite, pour autant que la juridiction de renvoi se réfère, dans sa première question, à des « sociétés en perte », le gouvernement belge fait valoir qu'il n'est nullement question de pertes en l'occurrence, les résultats de John Cockerill lors de l'exercice d'imposition en cause au principal étant positifs. Ainsi, la demande de décision préjudicielle serait purement hypothétique.

19 Enfin, la Cour de cassation (Belgique) se serait déjà prononcée sur la manière dont il convient d'interpréter, au regard de la directive 2011/96, l'interdiction de déduction prévue à l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992, de sorte que la juridiction de renvoi disposerait de toutes les informations nécessaires pour apprécier les faits concrets en droit et pour statuer sur le fond.

20 Selon une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la coopération entre cette dernière et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation ou l'appréciation de la validité du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (arrêt du 28 novembre 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, point 40 et jurisprudence citée).

21 Il s'ensuit que les questions relatives à l'interprétation ou à l'appréciation de validité du droit de l'Union, posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa propre responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation ou l'appréciation de validité sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 28 novembre 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, point 41 et jurisprudence citée).

22 En l'occurrence, la demande de décision préjudicielle contient des indications relatives au cadre factuel et réglementaire de l'affaire au principal qui, bien qu'elles soient limitées, sont néanmoins suffisantes pour permettre de comprendre la portée des questions posées et leur pertinence en vue du règlement de cette affaire ainsi que pour permettre à la Cour de fournir des réponses utiles,

tout en donnant aux gouvernements des États membres ainsi qu'aux autres intéressés la possibilité de présenter des observations conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne.

23 S'agissant, plus spécifiquement, de la première question, il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude de la prémisse factuelle sur laquelle cette question repose et, en tout état de cause, ladite question ne paraît pas manifestement hypothétique, eu égard à l'objet du litige au principal, tel que décrit par la juridiction de renvoi.

24 Enfin, la recevabilité de la demande de décision préjudicielle ne saurait être remise en cause au regard d'une éventuelle jurisprudence pertinente de la Cour de cassation. Même en supposant qu'il existe une règle de droit national en vertu de laquelle les appréciations en droit portées par cette dernière juridiction lient la juridiction de renvoi, une telle règle de droit ne saurait priver celle-ci de la faculté de saisir la Cour de questions d'interprétation du droit de l'Union relatif à de telles appréciations. Une juridiction nationale doit en effet être libre, si elle considère que l'appréciation en droit faite au degré supérieur pourrait l'amener à rendre un jugement contraire au droit de l'Union, de saisir la Cour des questions qui la préoccupent (voir, en ce sens, arrêt du 15 janvier 2013, Križan e.a., C-416/10, EU:C:2013:8, point 68 ainsi que jurisprudence citée).

25 Il s'ensuit que la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur les questions préjudicielles

26 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 1, de la directive 2011/96 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui prévoit que les dividendes perçus par une société mère de sa filiale doivent être, dans un premier temps, inclus dans la base imposable de la première, avant de pouvoir faire, dans un second temps, l'objet d'une déduction, sans que celle-ci s'applique au montant d'un transfert intragroupe repris dans la base imposable et, dans l'affirmative, si l'article 1er, paragraphe 4, de ladite directive autorise néanmoins une telle réglementation.

27 L'article 4, paragraphe 1, de la directive 2011/96 prévoit que, lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable « soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale [...] », « soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale relèvent des définitions de l'article 2 [de cette directive] et respectent les exigences prévues à l'article 3 [de celle-ci], dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant ».

28 La directive 2011/96 laisse ainsi explicitement le choix aux États membres entre le système d'exonération et le système d'imputation, respectivement prévus aux points a) et b) de l'article 4, paragraphe 1, de celle-ci (voir, par analogie, arrêt du 20 octobre 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, point 30 et jurisprudence citée).

29 Selon le dossier dont dispose la Cour, le Royaume de Belgique a opté pour le système d'exonération, prévu à l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96. C'est, partant, à la lumière de cette seule disposition qu'il convient de répondre aux questions posées.

30 L'obligation prévue à l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 n'est assortie d'aucune condition et est exprimée sous la seule réserve des paragraphes 2 à 5 du même article ainsi que de l'article 1er, paragraphes 2 à 4, de cette directive (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 33 et jurisprudence citée).

31 Ainsi, les États membres n'ont pas le droit de soumettre le bénéfice de l'avantage résultant de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de ladite directive à des conditions autres que celles prévues par celle-ci (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 34 et jurisprudence citée).

32 Dans ce contexte, il ressort de la jurisprudence de la Cour que la directive 2011/96 tend à assurer la neutralité, sur le plan fiscal, de la distribution de bénéfices par une société filiale sise dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 35 et jurisprudence citée).

33 Afin d'atteindre l'objectif de la neutralité, sur le plan fiscal, de la distribution de bénéfices par une société filiale sise dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre, la directive 2011/96 entend éviter, notamment, par la règle prévue à son article 4, paragraphe 1, sous a), une double imposition de ces bénéfices, en termes économiques, c'est-à-dire éviter que les bénéfices distribués ne soient frappés, une première fois, dans le chef de la société filiale et, une seconde fois, dans celui de la société mère (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 36 et jurisprudence citée).

34 Ainsi, l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 interdit aux États membres d'imposer la société mère au titre des bénéfices distribués par sa filiale, sans distinguer selon que l'imposition de la société mère a pour fait générateur la réception de ces bénéfices ou leur redistribution. Relève d'une telle interdiction également une réglementation nationale qui, bien qu'elle n'impose pas les dividendes perçus par la société mère en tant que tels, est susceptible d'avoir pour effet que la société mère subit indirectement une imposition sur ces dividendes (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 37 et jurisprudence citée).

35 En effet, une telle réglementation n'est compatible ni avec le libellé ni avec les objectifs et le système de la directive 2011/96, dès lors qu'elle ne permet pas d'atteindre pleinement l'objectif de prévention de la double imposition économique que vise la règle instaurée à l'article 4, paragraphe 1, sous a), de cette directive (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 38 et jurisprudence citée).

36 En l'occurrence, ainsi qu'il ressort du point 6 du présent arrêt, l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 est transposé dans le droit belge par les articles 202 et suivants du CIR 1992. En substance, ces dispositions prévoient un système dit de « l'inclusion-déduction », en vertu duquel, dans un premier temps, les dividendes perçus par la société mère sont inclus dans sa base imposable et, dans un second temps, ces dividendes sont déduits de cette base, en tant que RDT,

dans la mesure où des bénéfices imposables subsistent dans le chef de la société mère après la déduction des pertes et des autres bénéfices exonérés. Si les RDT sont supérieurs à la base imposable de la société concernée, les excédents peuvent être reportés sur les exercices ultérieurs.

37 Il ressort également de la décision de renvoi que le régime de « transfert intragroupe » permet, sous certaines conditions, aux sociétés belges bénéficiaires de transférer tout ou partie de leur bénéfice à des sociétés du même groupe qui auraient subi des pertes au cours de la même période imposable, le montant transféré étant intégré dans la base imposable de la société qui bénéficie du transfert.

38 Cela étant, l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992 prévoit qu'aucune déduction, y compris la déduction des RDT, ne peut être opérée sur le montant du transfert intragroupe qui est repris dans la base imposable de la société bénéficiant de ce transfert.

39 John Cockerill soutient, en substance, que l'application de l'interdiction prévue à l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992 entraîne une imposition indirecte des dividendes qu'elle a perçus, bien qu'ils remplissent les conditions pour être exonérés en vertu l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96.

40 À cet égard, s'agissant de l'existence d'une éventuelle imposition indirecte des dividendes, à laquelle, comme il a été rappelé au point 34 du présent arrêt, s'opposerait cet article 4, paragraphe 1, sous a), il convient de comparer une situation telle que celle en cause au principal, dans le cadre de laquelle une société mère telle que John Cockerill a dû respecter, lors de la déduction fiscale, l'interdiction prévue à l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992, à une situation dans laquelle l'État membre concerné aurait institué un système d'exonération simple prévoyant l'exclusion des dividendes de la base imposable de cette société (voir, par analogie, arrêt du 20 octobre 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, points 42 à 44).

41 Or, comme le fait valoir la Commission européenne dans ses observations écrites, il semble que la combinaison du régime belge des RDT, tel qu'il était en vigueur lors de l'exercice d'imposition en cause au principal, avec le régime de transfert intragroupe ait pour effet que la perception de dividendes devant être exonérés en vertu de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 est susceptible d'entraîner une imposition plus lourde de la société mère ayant reçu un transfert intragroupe que celle à laquelle elle aurait été soumise si elle n'avait pas reçu de tels dividendes, ou si ces dividendes avaient purement et simplement été écartés de sa base imposable.

42 Si tel est le cas, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, la perception des dividendes n'est pas fiscalement neutre pour la société mère, contrairement à l'objectif poursuivi par l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 46).

43 Est dénué de pertinence, dans ce contexte, le fait que le régime de transfert intragroupe est un mécanisme volontaire relevant du droit national ou que les RDT qui n'ont pas pu être utilisés pour une année donnée peuvent être reportés sur l'année suivante.

44 En effet, d'une part, la manière dont est mis en œuvre, par le législateur belge, le régime d'exonération prévu à l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 implique nécessairement une interaction entre les dividendes et les autres éléments de la base imposable,

tel que le transfert intragroupe, les effets d'une telle interaction devant toutefois être conformes à la directive 2011/96 (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 49).

45 D'autre part, s'il est vrai que les RDT qui n'ont pas pu être utilisés pour une année donnée, en application de l'interdiction de déduction prévue à l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992, peuvent être reportés sur l'exercice d'imposition suivant, il n'en reste pas moins que la perception de dividendes, dans le cadre de l'application d'un régime fiscal tel que celui en cause au principal, peut, dans certaines situations, entraîner une imposition plus lourde de la société mère que si de tels dividendes avaient été exclus de sa base d'imposition. Dès lors que la charge fiscale de la société mère est susceptible d'être affectée, il y a lieu de considérer que cette dernière subit, de ce fait, indirectement une imposition sur les dividendes perçus de sa filiale (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 53).

46 S'agissant de la question de savoir si un tel régime fiscal est néanmoins susceptible d'être autorisé au titre de l'article 1er, paragraphe 4, de la directive 2011/96, il convient de rappeler que, en vertu de cette disposition, cette directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude fiscale ou les abus.

47 À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, pour qu'une réglementation nationale puisse être considérée comme visant à éviter les fraudes et les abus, son but spécifique doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d'un avantage fiscal. En revanche, une présomption générale de fraude et d'abus ne saurait justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs d'une directive (voir, en ce sens, ordonnance du 14 juin 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, points 43 et 44 ainsi que jurisprudence citée).

48 Or, en l'occurrence, rien n'indique que l'interdiction de déduction prévue à l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992 ait pour objet spécifique d'exclure du bénéfice d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait d'en bénéficier indûment. Il apparaît au contraire que cette disposition exclut de manière générale l'imputation des RDT sur le transfert intragroupe, indépendamment de l'existence d'un abus fiscal.

49 L'article 1er, paragraphe 4, de la directive 2011/96 n'autorise donc pas un État membre à appliquer une disposition nationale, telle que l'article 207, huitième alinéa, du CIR 1992, dans la mesure où celle-ci va au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir la fraude fiscale ou les abus.

50 Pour autant que, dans ses observations écrites, le gouvernement belge se réfère, en outre, à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2011/96, il convient de rappeler que, en vertu de cette disposition, les États membres n'accordent pas les avantages de cette directive à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre de l'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de ladite directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

51 À cet égard, il suffit de relever que, en l'occurrence, le gouvernement belge ne prétend pas que l'opération au terme de laquelle John Cockerill a perçu des dividendes susceptibles d'être exonérés, conformément à l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96, relevait d'un tel montage. Il ne ressort d'ailleurs d'aucun élément du dossier dont dispose la Cour que tel aurait été le cas.

52 Enfin, si, après avoir procédé à la comparaison visée au point 40 du présent arrêt, la juridiction de renvoi devait conclure que, en l'occurrence, la perception de dividendes par John Cockerill n'était pas fiscalement neutre, il convient de relever, s'agissant des conséquences à tirer d'une telle conclusion, que, d'une part, en vertu du principe de primauté, le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit de l'Union a l'obligation d'assurer le plein effet de celles-ci en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure, sans qu'il ait à demander ou à attendre l'élimination préalable de celle-ci par voie législative ou par tout autre procédé constitutionnel (arrêt du 24 juin 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, point 58 et jurisprudence citée).

53 D'autre part, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 est doté d'un effet direct (voir, par analogie, arrêt du 12 février 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, points 63 à 65).

54 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 1er, paragraphe 4, et l'article 4, paragraphe 1, de la directive 2011/96 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre qui prévoit que les dividendes perçus par une société mère de sa filiale doivent être, dans un premier temps, inclus dans la base imposable de la première, avant de pouvoir faire, dans un second temps, l'objet d'une déduction, sans que celle-ci s'applique au montant d'un transfert intragroupe repris dans la base imposable.

Sur les dépens

55 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (sixième chambre) dit pour droit :

L'article 1er, paragraphe 4, et l'article 4, paragraphe 1, de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive (UE) 2015/121 du Conseil, du 27 janvier 2015,

doivent être interprétés en ce sens que :

ils s'opposent à une réglementation d'un État membre qui prévoit que les dividendes perçus par une société mère de sa filiale doivent être, dans un premier temps, inclus dans la base imposable de la première, avant de pouvoir faire, dans un second temps, l'objet d'une déduction, sans que celle-ci s'applique au montant d'un transfert intragroupe repris dans la base imposable.

Kumin Ziemele Gervasoni

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 13 mars 2025.

Le greffier
A. Calot Escobar

Le président de chambre
A. Kumin