Numéros du rôle : 4331 et 4333
Arrêt n°151/2008 du 6 novembre 2008

A R R E T

En cause : les recours en annulation des articles 81 et 82 de la loi-programme du 27 avril 2007 (modification de l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992), introduits par la SA « Vergalle » et autres et par la SPRL « D.K.G. » et la SPRL « Manasoc ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours et procédure*

a) Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 8 novembre 2007 et parvenue au greffe le 9 novembre 2007, un recours en annulation de l'article 81 de la loi-programme du 27 avril 2007 (modification de l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992), publiée au *Moniteur belge* du 8 mai 2007, troisième édition, a été introduit par la SA « Vergalle », dont le siège est établi à 9700 Audenarde, Berchemweg 75, la SPRL « B & M », dont le siège est établi à 9700 Audenarde, Kattestraat 14, et la SPRL « Robin Messiaen - Advocaat », dont le siège est établi à 8530 Harelbeke, Harlemboslaan 11.

b) Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 7 novembre 2007 et parvenue au greffe le 9 novembre 2007, un recours en annulation des articles 81 et 82 de la même loi-programme a été introduit par la SPRL « D.K.G. », dont le siège est établi à 7700 Mouscron, Drève Gustave Fache 1, et la SPRL « Manasoc », dont le siège est établi à 7700 Mouscron, Drève Gustave Fache 1.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 4331 et 4333 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le Conseil des ministres a introduit des mémoires, les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse et le Conseil des ministres a également introduit des mémoires en réplique.

A l'audience publique du 15 juillet 2008 :

- ont comparu :

. Me S. Vancolen *loco* Me J. Sandra, avocats au barreau de Courtrai, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 4331;

. Me J. Picavet *loco* Me O. D'Aout, avocats au barreau de Liège, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 4333;

. Me C. Cologne et Me B. Boudiba *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- les affaires ont été mises en délibéré.

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

II. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt

Dans l'affaire n° 4331

A.1.1. Les trois parties requérantes demandent l'annulation de l'article 81 de la loi-programme du 27 avril 2007. La disposition attaquée remplace, à l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), les mots « Sous réserve » par les mots « Sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve ».

La première partie requérante fait appel, pour son management opérationnel, aux services de sa société mère, contre rémunération. La déductibilité fiscale de cette indemnité de management doit s'apprécier sur la base des articles 26 et 49 du CIR 1992. Etant donné que la disposition attaquée tend à modifier les conditions de déductibilité fiscale, la première partie requérante est susceptible d'être directement et défavorablement affectée dans sa situation.

A.1.2. Selon le Conseil des ministres, le recours en annulation est irrecevable à défaut de l'intérêt requis. Les trois parties requérantes se limitent à constater qu'elles sont, en tant que personnes morales, soumises à l'impôt des sociétés. Seule la première partie requérante indique en outre faire appel aux services de sa société mère pour son management opérationnel.

Le Conseil des ministres estime que les parties requérantes ne démontrent pas à suffisance en quoi elles sont susceptibles d'être affectées personnellement, directement et défavorablement dans leur situation par la disposition attaquée. En effet, les articles 26 et 49 du CIR 1992 ne font pas partie de l'impôt des sociétés.

En outre, le Conseil des ministres ne voit pas en quoi la première partie requérante pourrait être affectée défavorablement, étant donné que la facture de la société de management - en l'espèce la société mère - peut être imputée sur la base imposable de la société cliente - en l'espèce la filiale -, en ce sens que cette facture peut être déduite au titre de dépense professionnelle. L'ajout des mots « Sans préjudice de l'application de l'article 49 » n'y change rien, étant donné qu'une facture régulière pour les services de management fournis ne pourra pas faire l'objet d'un rejet par le fisc au titre des frais professionnels.

A.1.3. Les parties requérantes répliquent qu'elles justifient effectivement de l'intérêt requis. Elles sont soumises à l'impôt des sociétés et, par conséquent, à l'article 26 du CIR 1992. S'il est question d'un avantage anormal ou bénévole, la disposition attaquée peut s'appliquer aux parties requérantes.

Dans l'affaire n° 4333

A.2.1. Les deux parties requérantes qui demandent l'annulation des articles 81 et 82 de la loi-programme du 27 avril 2007 sont des entreprises soumises à l'impôt sur les revenus (impôt des sociétés).

La première partie requérante réalise, contre rémunération, des prestations pour le compte de la seconde partie requérante. Les sommes perçues par la première partie requérante pour rétribution de ces prestations sont imposables au titre de bénéfices. Ces sommes constituent des frais professionnels dans le chef de la seconde partie requérante. En application de l'article 49 du CIR 1992, ces sommes sont fiscalement déductibles.

L'application de l'article 81 en cause pourrait, le cas échéant, avoir pour conséquence que, d'une part, l'entreprise débitrice de ces sommes ne puisse pas déduire fiscalement les sommes versées et que, d'autre part, l'entreprise qui perçoit ces sommes soit imposée sur celles-ci. Cette situation consacre un système de double imposition intolérable, de sorte que les parties requérantes sont susceptibles de subir un préjudice financier. Etant donné que l'article 82 déclare l'article 81 applicable à partir de l'exercice d'imposition 2008, les parties requérantes justifient également de leur intérêt à demander l'annulation de l'article 82.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, le recours est irrecevable à défaut de l'intérêt requis. Pour appuyer ce point de vue, le Conseil des ministres reprend, pour l'essentiel, les arguments qu'il a exposés dans l'affaire n° 4331.

Quant au fond

Dans l'affaire n° 4331

A.3.1. Les parties requérantes invoquent un moyen unique pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Deux catégories de contribuables se trouvant dans une situation différente sont traitées de la même manière, sans que cela ne se justifie raisonnablement. La catégorie des contribuables qui concèdent l'avantage et dont le bénéfice imposable est majoré du montant de l'avantage parce que celui-ci n'intervient pas, d'un point de vue fiscal, dans le chef de son bénéficiaire, d'une part, et la catégorie des contribuables qui concèdent l'avantage et dont le bénéfice imposable n'est pas majoré du montant de l'avantage parce que celui-ci intervient, d'un point de vue fiscal, dans le chef de son bénéficiaire, d'autre part, sont traitées de la même manière, en ce que ces deux catégories sont soumises à l'application de l'article 49 du CIR 1992.

Ce traitement identique porte préjudice à la première catégorie de contribuables. Dans le chef de celui qui a accordé l'avantage, la même somme est, en vertu de la disposition en cause, doublement imposée : une première fois en vertu de l'article 26 et une seconde fois - au titre de dépense non admise - en vertu de l'article 49. Dans le chef de la seconde catégorie de contribuables, la même somme n'est, en vertu de la disposition en cause, le cas échéant, imposée qu'une seule fois, à savoir sur la base de l'article 49.

A.3.2. La disposition attaquée tend, selon les parties requérantes, à contrecarrer une certaine jurisprudence, qui est défavorable pour l'administration fiscale. D'après cette jurisprudence, la déductibilité des prestations de management dans le chef de celui qui fournit l'avantage ne devait pas être contrôlée au regard de l'article 49 du CIR 1992 si la rétribution de ces prestations était imposée dans le chef du bénéficiaire. Ainsi, l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992 primait l'article 49 du même Code. Pour s'opposer à cette jurisprudence, le législateur a, en adoptant la disposition en cause, voulu consacrer la primauté de l'article 49 sur l'article 26. Ainsi, malgré la critique formulée par la section de législation du Conseil d'Etat, le législateur a instauré un système de double imposition économique.

L'objectif poursuivi par la mesure en cause consiste à empêcher que celui qui octroie l'avantage anormal ou bénévole puisse invoquer l'imposition de cet avantage dans le chef du bénéficiaire pour échapper à l'application de l'article 49. Pour atteindre cet objectif, le législateur aurait pu s'en tenir à une disposition selon laquelle l'application de l'article 49 n'était pas entravée par l'article 26, alinéa 1er. Toutefois, le choix des termes « sans préjudice » au lieu des termes « sous réserve » donne lieu à une application cumulative des articles 26 et 49 pouvant entraîner une double imposition. Par conséquent, la portée de la mesure en cause dépasse l'objectif poursuivi par le législateur, de sorte que la mesure n'est pas suffisamment pertinente pour atteindre l'objectif visé. La mesure attaquée est, en outre, disproportionnée par rapport à cet objectif.

Bref, la *ratio legis* de la mesure a, d'après les parties requérantes, été négligemment transposée dans le texte de loi en cause : au lieu des termes « sans préjudice », le législateur aurait dû opter pour les termes « sous réserve », de manière à réaliser son objectif, à savoir la primauté de l'article 49 sur l'article 26, sans toutefois faire naître le risque d'une double imposition.

A.4.1. Le Conseil des ministres renvoie à une certaine jurisprudence selon laquelle l'article 26 prime l'article 49. Cette jurisprudence n'est toutefois pas unanime et, en outre, est contraire au point de vue du fisc. Pour cette raison, le législateur a adopté la disposition en cause.

Contrairement à ce que les parties requérantes prétendent, il n'existe, d'après le Conseil des ministres, aucun lien - ni *a fortiori* aucun « ordre de priorité » - entre les articles 26 et 49 du CIR 1992, étant donné que leurs finalités respectives sont différentes. Ces deux dispositions portent sur deux situations différentes, qui sont régies par des sections distinctes du CIR 1992. L'article 26 porte sur la détermination du bénéfice brut, tandis que l'article 49 porte sur les frais pouvant être déduits du bénéfice brut au titre de dépense professionnelle.

L'article 26 est repris dans le CIR 1992 sous la rubrique « Revenu professionnel » (bénéfices). Lorsqu'un contribuable renonce de manière anormale ou bénévole à percevoir certains revenus, ceux-ci doivent être ajoutés au bénéfice. L'article 49, quant à lui, est repris sous la rubrique « Frais professionnels ». Lorsque certaines dépenses ou charges du contribuable ne satisfont pas aux conditions visées à l'article 49, la déduction des frais doit être rejetée et il ne convient pas d'analyser s'il s'agit ou non d'un avantage anormal ou bénévole. Lorsque les conditions visées à l'article 49 ne sont pas remplies, ni l'administration ni le juge ne peuvent renoncer à l'application de cette disposition. Du reste, le législateur a toujours opté pour une application stricte de l'article 49.

La circonstance que l'article 26 renvoie à l'article 49 ne porte pas atteinte à la *ratio legis* de la mesure litigieuse, qui consiste à préciser, contrairement à ce que considère une certaine jurisprudence, qu'il n'existe aucun lien entre l'application des deux articles.

Le seul lien qui est créé entre les deux dispositions par certains contribuables eux-mêmes consiste en ce que des sociétés - souvent liées - cherchent une solution pour les frais professionnels rejetés qui, souvent, ne correspondent à aucune prestation.

L'argumentation des parties requérantes étant fondée sur un lien inexistant entre les articles 26 et 49, le moyen ne peut être admis.

A.4.2. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres souligne que le droit à la déduction, en cas d'application de l'article 26, n'est pas supprimé mais tout simplement soumis aux conditions prévues à l'article 49. La seule nouveauté instaurée par la mesure en cause réside, par conséquent, dans le fait qu'un contribuable ne peut déduire certaines sommes que s'il prouve qu'il s'agit de frais professionnels. En effet, si les avantages anormaux ou bénévoles n'interviennent pas dans la détermination des revenus imposables du bénéficiaire, ceux-ci sont ajoutés au bénéfice propre de celui qui les accorde. Il s'ensuit qu'une déduction ne peut être pratiquée par celui-ci sur sa base imposable que lorsqu'il s'agit de frais professionnels réels.

A.5. Les parties requérantes répliquent qu'il existe bel et bien un lien entre les deux dispositions. A l'appui de ce point de vue, elles renvoient à la formulation large du texte de l'article 26, dont elles déduisent que l'avantage anormal ou bénévole peut consister en un coût qui a été supporté par celui qui a accordé cet avantage. Ensuite, elles renvoient à la discussion, dans la jurisprudence et dans la doctrine, sur la question de savoir si l'article 26 prime l'article 49. En outre, le ministre des Finances a expressément confirmé, en réponse à une question parlementaire, que l'application de l'article 49 ne faisait pas obstacle à la taxation de l'avantage anormal ou bénévole sur la base de l'article 26. Enfin, elles soutiennent qu'en adoptant la mesure en cause, le législateur a voulu consacrer la primauté de l'article 49 sur l'article 26.

Dans l'affaire n° 4333

A.6.1. Les parties requérantes soulignent que l'application de l'article 49 implique une double imposition économique exclue par l'article 26 dans son ancienne version. Pour cette raison, la doctrine la plus autorisée et un certain nombre de décisions judiciaires concluent à la primauté de l'article 26, dans son ancienne version, sur l'article 49. Il ne pouvait dès lors être question d'un rejet de la déduction sur la base de l'article 49.

Les dispositions en cause tendent à aller à l'encontre de ce point de vue favorable au contribuable et à ancrer dans la loi la position de l'administration fiscale, qui s'écarte du courant doctrinal et jurisprudentiel précité. Cette intention est expressément confirmée dans l'exposé des motifs : il ne saurait être déduit de l'article 26, dans sa rédaction nouvelle, que le fait que certains frais ne sont pas déductibles au titre de frais professionnels en vertu de l'article 49 implique que les revenus que perçoit l'autre contribuable du fait de ces dépenses ne peuvent être soumis à l'impôt dans le chef de ce dernier. De cette manière, le législateur entend dissocier le traitement fiscal de deux contribuables concernés par l'octroi d'avantages anormaux ou bénévoles. Par l'ajout, dans l'article 81 attaqué, des mots « Sans préjudice de l'application de l'article 49 », l'administration fiscale peut se prévaloir d'une application concurrente et autonome des articles 26 et 49 du CIR 1992.

A.6.2. Les parties requérantes formulent deux moyens.

Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec la Convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

Les dispositions attaquées créent une discrimination entre, d'une part, l'entreprise établie en Belgique qui concède un avantage anormal ou bénévole à une autre entreprise établie en Belgique avec laquelle elle entretient des liens d'interdépendance, l'application des dispositions attaquées ayant pour effet d'engendrer une taxation dans le chef de la seconde entreprise sans possibilité de déduction dans le chef de la première entreprise et, d'autre part, l'entreprise établie en Belgique qui concède un avantage anormal ou bénévole à une entreprise étrangère avec laquelle elle entretient des liens d'interdépendance et qui est établie dans un Etat partie à la Convention du 23 juillet 1990 précitée, en vertu de laquelle une taxation dans le chef de la seconde entreprise empêche une taxation dans le chef de la première entreprise. D'après les parties requérantes, cette différence de traitement ne peut se justifier ni objectivement ni raisonnablement.

La mesure en cause crée, dans le cadre du traitement fiscal des avantages anormaux ou bénévoles, une discrimination entre des opérations purement internes, d'une part, et des opérations qui relèvent de la Convention du 23 juillet 1990 précitée, d'autre part. Cette mesure est sans rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur qui doit être analysé à la lumière des conventions internationales conclues par la Belgique. Tandis que l'on tend à exclure, à l'échelon international, toute double imposition dans le cadre du traitement fiscal des avantages anormaux ou bénévoles, la mesure attaquée vise, au niveau du droit interne, à faire le contraire. Par conséquent, cette mesure instaure une différence de traitement injustifiée entre deux catégories de contribuables qui sont suffisamment comparables.

A.6.3. Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe général de proportionnalité.

La mesure en cause établit un mécanisme de double imposition qui ne peut se justifier raisonnablement et qui affecte la cohérence interne des dispositions régissant le traitement fiscal des avantages anormaux ou bénévoles concédés entre des entreprises liées.

L'application des dispositions attaquées a pour effet de soumettre une même matière à plusieurs taxations : une taxation dans le chef du bénéficiaire de l'avantage, d'une part, et une taxation dans le chef de l'entreprise qui concède l'avantage et qui ne peut déduire les montants accordés au titre de frais professionnels, d'autre part.

Les parties requérantes soulignent également que l'arsenal législatif, tel qu'il existait avant l'adoption de la mesure en cause - plus particulièrement l'article 79 du CIR 1992 - suffit pour lutter contre les abus. La mesure en cause ne tend nullement à lutter contre la fraude ou contre les pratiques abusives, mais vise tout simplement à instaurer un mécanisme de double imposition qui porte atteinte au principe de proportionnalité. Les articles 81 et 82 en cause ont uniquement été adoptés pour lutter contre un courant jurisprudentiel et doctrinal favorable aux contribuables qui a pourtant permis une application juridiquement incontestable de l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992.

A.7.1. Dans son mémoire introduit dans les affaires jointes n^{os} 4331 et 4333, le Conseil des ministres reprend principalement le contenu du mémoire qu'il a introduit dans l'affaire n^o 4331.

A.7.2. Dans son mémoire en réplique introduit dans les deux affaires, le Conseil des ministres répond aux moyens formulés dans l'affaire n^o 4333.

En ce qui concerne le premier moyen, le Conseil des ministres répète que la mesure en cause n'instaure aucun mécanisme de double imposition. Le contribuable doit prouver que les avantages concédés peuvent être considérés comme des frais professionnels. Ce sera le cas lorsqu'une contrepartie aura été fournie pour cette rémunération. Dans cette hypothèse, on pourrait difficilement considérer qu'il puisse s'agir d'avantages anormaux.

La question est ensuite de savoir si les entreprises belges liées à une entité étrangère peuvent être considérées comme « une même catégorie de contribuables » que des entreprises liées toutes deux établies en Belgique.

Enfin, le Conseil des ministres souligne que l'objectif premier des conventions préventives de la double imposition consiste à supprimer la double imposition au niveau international ou à en atténuer les effets. Une telle convention implique donc que les Etats contractants renoncent, partiellement ou totalement, au droit que leur confère leur législation interne d'imposer certains revenus. L'Etat belge ne peut s'approprier le droit de vérifier comment les avantages anormaux accordés par une société belge à une société étrangère seront imposés par l'Etat sur le territoire duquel cette dernière société est établie. Il résulte du principe de réciprocité que si la Belgique autorise la déduction de certaines sommes, l'Etat récepteur se charge de la perception de l'impôt sur ces sommes. Dans le cas des parties requérantes, il n'est toutefois nullement question de taxer deux fois un même revenu, dès lors qu'il s'agit, dans leur cas, d'une rétribution de prestations fournies qui est totalement étrangère à l'octroi d'un avantage anormal. Une telle rémunération pourra, le cas échéant, être déduite au titre de dépense professionnelle. L'entreprise qui concède l'avantage est cependant tenue de prouver que cet avantage peut être considéré comme une dépense professionnelle.

A.7.3. En ce qui concerne le second moyen, le Conseil des ministres soutient que la mesure en cause est proportionnée à l'objectif poursuivi par le législateur.

En outre, en l'absence de la modification législative attaquée, la situation antérieure pourrait présenter un caractère discriminatoire à l'égard des titulaires de professions libérales qui ont toujours été tenus de justifier leurs frais professionnels, sans pouvoir bénéficier d'un régime dérogatoire tel que celui que prévoyait l'ancien article 26.

Le Conseil des ministres conclut que la possibilité de déduction qui existait sous le régime de l'article 26, dans son ancienne version, n'est pas supprimée par la mesure attaquée, mais est soumise aux conditions visées à l'article 49. La déduction reste possible, mais uniquement dans la mesure où il est prouvé que la somme peut être considérée comme une dépense professionnelle.

A.8.1. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes répètent pour l'essentiel les arguments qu'elles ont exposés dans leur requête. Elles constatent que le Conseil des ministres n'a pas répondu à ces arguments dans son mémoire.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 4333 estiment également que le moyen formulé par les parties requérantes dans l'affaire n° 4331 est fondé.

A.8.2. Les parties requérantes ont introduit un second mémoire en réponse. Elles sont conscientes du fait que ce mémoire a été déposé en dehors du délai prévu à l'article 89 de la loi spéciale du 6 janvier 1989. C'est cependant l'attitude du Conseil des ministres qui les a contraintes de procéder de la sorte, étant donné que le Conseil des ministres a répondu pour la première fois dans son mémoire en réplique - et non dans son mémoire - à l'argumentation des parties requérantes dans l'affaire n° 4333.

- B -

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation des articles 81 et 82 de la loi-programme du 27 avril 2007, qui disposent :

« Art. 81. A l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par la loi du 28 juillet 1992, les mots ' Sous réserve ' sont remplacés par les mots ' Sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve ' »

Art. 82. L'article 81 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2008 ».

B.1.2. Après sa modification par l'article 81 attaqué, l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) dispose :

« Sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéficiaires propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires ».

B.1.3. L'article 49 du CIR 1992 dispose :

« A titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles ».

Quant à l'intérêt

B.2.1. Le Conseil des ministres conteste la recevabilité des recours en raison de l'absence de l'intérêt requis, étant donné que les parties requérantes ne démontreraient pas suffisamment de quelle manière elles seraient affectées personnellement, directement et défavorablement dans leur situation par les dispositions attaquées.

B.2.2. Selon les parties requérantes, lorsqu'il serait question d'avantages anormaux ou bénévoles, l'article 81 attaqué pourrait leur être appliqué. Dans cette hypothèse, elles estiment que le risque existe que, d'une part, l'entreprise qui accorde de tels avantages ne puisse pas déduire fiscalement ces montants et que, d'autre part, le bénéficiaire soit imposé sur les montants reçus. Ainsi, selon les parties requérantes, une double imposition inacceptable serait instaurée, ce qui leur causerait un préjudice financier.

Dès lors que l'article 82 déclare l'article 81 applicable à partir de l'exercice d'imposition 2008, les parties requérantes dans l'affaire n° 4333 justifieraient également d'un intérêt pour demander l'annulation de l'article 82.

B.2.3. Etant donné que l'examen de l'intérêt requis dépend de la portée qui doit être donnée à l'article 81 attaqué du CIR 1992, cet examen se confond avec celui du fond de l'affaire.

Quant au second mémoire en réponse des parties requérantes dans l'affaire n° 4333

B.3.1. Le 30 avril 2008, les parties requérantes dans l'affaire n° 4333 ont introduit un document intitulé « mémoire » qui peut être considéré comme un second mémoire en réponse, puisqu'elles avaient déjà introduit un mémoire en réponse le 29 février 2008. Ce document a été, selon ces parties, déposé en réponse au mémoire en réplique du Conseil des ministres, dans lequel celui-ci aurait répondu pour la première fois aux arguments des parties requérantes dans l'affaire n° 4333.

B.3.2. La loi spéciale du 6 janvier 1989 ne prévoit pas la possibilité pour une partie requérante d'introduire encore un document dans lequel il est répondu à un mémoire en réplique, après l'introduction de ce mémoire en réplique par une autre partie.

Par ailleurs, rien n'empêche les parties requérantes de faire valoir tous leurs arguments à l'audience, de sorte que le caractère contradictoire des débats est garanti.

B.3.3. Le document intitulé « mémoire » introduit le 30 avril 2008 par les parties requérantes dans l'affaire n° 4333 n'est pas recevable, mais peut être considéré comme une note de plaidoirie.

En ce qui concerne le contexte des dispositions attaquées

B.4.1. Avant sa modification par l'article 81 attaqué, l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992 disposait :

« Sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires ».

B.4.2. Un avantage est « anormal » lorsqu'il est contraire au cours normal des choses, aux usages établis ou à ce qui est habituel dans des cas semblables.

Un avantage est « bénévole » lorsqu'il est accordé sans qu'il constitue l'exécution d'une obligation ou lorsqu'il est accordé sans aucune contrepartie.

L'administration fiscale doit apporter la preuve de l'avantage et de son caractère anormal ou bénévole.

B.4.3. Sous l'empire de l'ancien article 26 du CIR 1992, il existait un courant jurisprudentiel selon lequel l'article 26 primait l'article 49 du même Code : si l'article 26, alinéa 1er, était appliqué, la déductibilité au titre de frais professionnels ne pouvait être refusée sur la base de l'article 49.

La section de législation du Conseil d'Etat décrit ainsi la situation de l'époque :

« [...] l'article 49 subordonne la déduction des frais professionnels à la condition qu'ils soient engagés pour acquérir ou conserver des revenus, en sorte que des dépenses faites pour avantager un tiers ne sont pas déductibles au titre de frais professionnels.

L'application de l'article 49 pourrait aboutir à la conséquence que si une entreprise A accorde un avantage anormal ou bénévole à une entreprise B, la valeur de cet avantage n'est pas déductible par l'entreprise A à titre de frais professionnels, alors que cet avantage grossit le bénéfice imposable de l'entreprise B, de sorte que la valeur de l'avantage est soumise à une double imposition.

Comme l'article 26, alinéa 1er, dans sa rédaction actuelle, a été introduit dans le CIR 92 lorsque l'article 49 du Code existait déjà, d'excellents auteurs soutiennent qu'en pareil cas, il y a lieu d'appliquer uniquement l'article 26 : l'avantage anormal ne sera pas ajouté aux

bénéfices de l'entreprise A parce qu'il intervient pour déterminer les revenus imposables de l'entreprise B. La jurisprudence récente est en ce sens.

Le ministre des Finances s'était toutefois prononcé en sens contraire dans une réponse à une question parlementaire du 17 janvier 1995 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-3058/001, p. 157).

B.4.4. Tant selon les parties requérantes que selon le Conseil des ministres, le législateur a voulu, en adoptant la mesure attaquée, s'opposer au courant jurisprudentiel précité. En ajoutant à l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992 les termes « Sans préjudice de l'application de l'article 49 », le législateur a expressément confirmé l'application de l'article 49, même dans le cas où l'article 26, alinéa 1er, est applicable.

Quant au fond

B.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 4331 invoquent un moyen unique. L'article 81 attaqué violerait le principe d'égalité et de non-discrimination, en ce qu'il traiterait de manière égale deux catégories de contribuables qui se trouveraient dans une situation différentes, sans qu'une justification raisonnable n'existe à cet égard.

D'une part, la catégorie des contribuables qui accordent l'avantage et dont les bénéfices imposables sont majorés du montant de cet avantage parce qu'il n'intervient pas fiscalement dans le chef du bénéficiaire et, d'autre part, la catégorie des contribuables qui accordent un avantage et dont les bénéfices imposables ne sont pas majorés du montant de l'avantage parce que ce dernier intervient pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire, seraient traitées de la même manière, en ce que les deux catégories seraient soumises à l'application de l'article 49 du CIR 1992.

B.5.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 4333 allèguent deux moyens. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Les dispositions attaquées instaureraient une discrimination entre, d'une part, l'entreprise établie en Belgique qui accorde un avantage anormal ou bénévole à une autre entreprise établie en Belgique avec laquelle elle entretient un lien d'interdépendance et pour laquelle l'application des dispositions attaquées entraîne une imposition dans le chef de la seconde entreprise, sans possibilité de déduction pour la première entreprise et, d'autre part, l'entreprise établie en Belgique qui accorde un avantage anormal ou bénévole à une entreprise étrangère avec laquelle elle entretient un lien d'interdépendance et qui est établie dans un Etat partie à la Convention du 23 juillet 1990 (90/436/CEE) relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, en vertu de laquelle l'imposition dans le chef de la seconde entreprise empêcherait une imposition dans le chef de la première.

B.5.3. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

Le premier moyen dans l'affaire n° 4333 ne satisfait pas à ces exigences, les parties requérantes se bornant à se référer au préambule de la Convention précitée.

Le premier moyen dans l'affaire n° 4333 n'est pas recevable.

B.5.4. Le second moyen est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe général de proportionnalité.

La mesure attaquée instaurerait un mécanisme de double imposition qui ne saurait être raisonnablement justifié : une imposition dans le chef du bénéficiaire de l'avantage, d'une part, et une imposition dans le chef de celui qui octroie l'avantage et qui ne pourrait déduire au titre de frais professionnels les montants accordés, d'autre part.

B.6. La Cour doit examiner si les dispositions attaquées sont compatibles avec le principe d'égalité et de non-discrimination, consacré aux articles 10 et 11 de la Constitution, et avec le principe d'égalité en matière fiscale, consacré à l'article 172 de la Constitution.

B.7. Au cours des travaux préparatoires, la mesure litigieuse a été commentée de la manière suivante :

« La présente sous-section précise qu'il ne peut être interprété par les termes de l'article 26 CIR 92, que le fait que certains frais, qui, en vertu de l'article 49 CIR 92, ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels dans le chef d'un contribuable déterminé, a comme conséquence que le revenu qui apparaît du fait de ces dépenses dans le chef de cet [lire : d'un] autre contribuable, ne peut pas être soumis à l'impôt.

Cette disposition entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2008 » (*Doc. parl., Chambre, 2006-2007, DOC 51-3058/001, p. 35*).

Le Conseil d'Etat a observé à cet égard :

« L'article 65 de l'avant-projet modifie l'alinéa 1er de l'article 26 de manière à résoudre le conflit entre cet article et l'article 49, dans le sens de la réponse ministérielle [à la question parlementaire précitée du 17 janvier 1995], en consacrant la double imposition : cet article ajoute au début de l'article 26, alinéa 1er, du CIR 92 les mots : ' Sans préjudice de l'application de l'article 49 '.

L'exposé des motifs ne fait aucune allusion à la double imposition qui résulterait du texte en projet. [...]

Il serait sans précédent que le législateur instaure délibérément une double imposition de la même dépense chez deux contribuables différents en l'absence de toute fraude.

La disposition doit, dès lors, être omise ou fondamentalement revue » (*Doc. parl., Chambre, 2006-2007, DOC 51-3058/001, p. 158*).

Dans l'exposé des motifs, il a été répondu à l'observation du Conseil d'Etat de la manière suivante :

« [Cette] remarque du Conseil d'État n'a pas été prise en compte parce que le gouvernement estime que dans la situation visée, il ne doit exister aucune liaison entre le traitement fiscal de deux contribuables impliqués dans une même opération, soit d'une part celui qui accorde les avantages anormaux ou bénévoles et d'autre part celui à qui ces

avantages sont attribués. Il se peut toujours que, par exemple dans le cas d'une sous-facturation de biens ou de services (donc par celui qui accorde les avantages) les frais qui en résultent chez le bénéficiaire de ces biens ou services (et donc aussi celui qui reçoit l'avantage) soient rejetés chez ce dernier contribuable au titre de frais professionnels parce que ceux-ci n'ont aucun rapport avec son activité professionnelle ou parce qu'ils ne sont pas déductibles en vertu d'autres mesures fiscales particulières. Le gouvernement souhaite éviter que dans ces situations soit invoqué le fait que les avantages reçus ont été pris en considération pour la détermination des revenus imposables du bénéficiaire, cela de manière indirecte, pour ne pas soumettre à l'impôt ces avantages attribués chez celui qui les a accordés » (*ibid.*, pp. 35-36).

B.8. De cette manière, se voit confirmée la position que les ministres des Finances ont adoptée à plusieurs reprises dans le passé, ainsi qu'il ressort de leurs réponses aux questions parlementaires à ce sujet (*Q. & R.*, Chambre, 1994-1995, n° 152, p. 16287 (question n° 1371 du 17 janvier 1995); *QRVA*, Chambre, 2005-2006, 51-114, pp. 21901-21903 (question n° 866 du 29 juin 2005); *QRVA*, Chambre, 2005-2006, 51-115, pp. 22212-22214 (question n° 871 du 1er juillet 2005)).

B.9. La mesure contestée repose sur un critère de distinction objectif : seules les entreprises établies en Belgique qui octroient des avantages anormaux ou bénévoles sont soumises, le cas échéant, aux conditions prévues par cette mesure, à l'application de celle-ci.

B.10.1. En ce qui concerne les entreprises établies en Belgique auxquelles de tels avantages sont accordés, la mesure attaquée est pertinente pour atteindre le but poursuivi par le législateur : l'insertion des mots « Sans préjudice de l'application de l'article 49 » permet de réaliser l'objectif poursuivi par le législateur, tel qu'il a été rappelé en B.7.

B.10.2. L'article 26, alinéa 1er, tel qu'il a été modifié par l'article 81 attaqué, renvoie à l'article 49; les articles 26 et 49 figurent dans des rubriques distinctes du CIR 1992 :

- l'article 26 fait partie de la sous-section I – « Revenus imposables », rubrique « Bénéfices », de la section IV – « Revenu professionnel », chapitre II, titre II du CIR 1992;

- l'article 49 fait partie de la sous-section III - « Détermination du revenu net », rubrique « Frais professionnels » de la même section IV.

B.10.3. Sur la base de l'article 49, seuls peuvent être déduits au titre de frais professionnels les frais qui ont été exposés pour acquérir ou conserver des revenus.

Cette disposition, dans laquelle les conditions générales de déductibilité sont formulées, ne permet pas en principe de déduire des frais qui ne correspondent pas à des prestations réelles.

En cas d'application de l'article 26, le droit à la déductibilité n'est pas écarté par la mesure contestée, mais expressément soumis aux conditions prévues par l'article 49.

Partant, le législateur opte pour l'application autonome des deux dispositions et il rejette le point de vue selon lequel l'application de l'article 26 primerait celle de l'article 49.

B.10.4. Il est vrai que la mesure contestée peut avoir pour conséquence que la déduction des indemnités octroyées sera rejetée dans le chef de celui qui les a concédées, même lorsqu'il s'agit d'avantages anormaux ou bénévoles qui sont également imposés dans le chef du bénéficiaire.

En l'espèce, le législateur pouvait considérer, eu égard à la nature même des avantages anormaux ou bénévoles, qu'il existe un risque d'usage abusif du régime consacré à l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992. Dès lors que la mesure attaquée peut être de nature à prévenir ce risque, elle n'est pas dépourvue de justification raisonnable.

B.11. Les moyens ne sont pas fondés.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 6 novembre 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt