

Numéro du rôle : 7031
Arrêt n° 188/2019 du 20 novembre 2019

ARRÊT

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 53, 15°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul et J. Moerman, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 9 octobre 2018, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 octobre 2018, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 53, 15°, du CIR 92 viole-t-il les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle la condition relative à la 'sauvegarde de revenus professionnels' se limite à la sauvegarde des rémunérations de dirigeants d'entreprise ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Jurgen Boonen, assisté et représenté par Me C. Lardenoit et Me K. Brys, avocats au barreau d'Anvers;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers.

Jurgen Boonen a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 25 septembre 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J. Moerman et J.-P. 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 le 9 octobre 2019 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 9 octobre 2019.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Jurgen Boonen a été désigné en qualité de gérant de la SPRL « X » en 2007. Au cours des années précédant la période imposable 2012, il exerce cette fonction sans rémunération. L'entreprise individuelle de Jurgen Boonen facture toutefois au cours de cette période des prestations à la SPRL « X ».

Dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 2011 et 2012, Jurgen Boonen déclare, à titre de frais professionnels, les pertes de la SPRL « X » qu'il a prises en charge.

Le 4 octobre 2013, l'administration fiscale envoie un avis de rectification à Jurgen Boonen, l'informant que les pertes qu'il a prises en charge ne peuvent être considérées comme frais professionnels déductibles, puisque les conditions de l'article 53, 15°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) ne sont pas remplies, et plus précisément la condition selon laquelle les pertes doivent être prises en charge en vue de sauvegarder des revenus professionnels que le contribuable a retirés périodiquement de la société. L'administration fiscale constate qu'avant de prendre en charge les pertes de la SPRL « X », Jurgen Boonen n'a pas perçu de revenus de cette société en tant que dirigeant d'entreprise et elle estime que la facturation, par l'entreprise individuelle de Jurgen Boonen, de prestations à la société précitée n'est pas pertinente dans le cadre de l'article 53, 15°, du CIR 1992.

Jurgen Boonen conteste les cotisations pour les exercices d'imposition 2011 et 2012 devant le Tribunal de première instance d'Anvers, lequel déclare sa demande non fondée par jugement du 7 octobre 2016. Jurgen Boonen interjette appel de ce jugement le 10 janvier 2017 devant la Cour d'appel d'Anvers. Celle-ci considère que la notion, utilisée par l'article 53, 15°, du CIR 1992, de « revenus professionnels » doit être interprétée comme « rémunérations de dirigeant d'entreprise », mais constate que cette disposition établit donc une différence de traitement entre les dirigeants d'entreprise, selon qu'ils ont perçu des rémunérations de dirigeant d'entreprise ou d'autres revenus professionnels de la société. La Cour d'appel estime en conséquence qu'il y a lieu de poser la question préjudicielle reproduite ci-dessus à la Cour.

III. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité du mémoire du Conseil des ministres

A.1. Jurgen Boonen soutient que le mémoire du Conseil des ministres doit être écarté des débats, au motif qu'il a été introduit tardivement.

Quant à la recevabilité de la question préjudicielle

A.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que la question préjudicielle n'est pas recevable parce qu'elle ne précise pas clairement les catégories de personnes qui doivent être comparées au regard du principe d'égalité et de non-discrimination.

A.2.2. Jurgen Boonen estime que la question préjudicielle et l'arrêt de la juridiction *a quo* font effectivement apparaître les catégories de personnes à comparer. Il constate par ailleurs que l'argumentation contenue dans le mémoire du Conseil des ministres est fondée sur les catégories de personnes qui doivent être comparées en l'espèce, ce qui indique selon lui que le Conseil des ministres ne peut prétendre que les catégories de personnes à comparer ne sont pas clairement identifiées.

A.3.1. Le Conseil des ministres fait également valoir que la réponse à la question préjudicielle n'est pas utile à la solution du litige pendant devant la juridiction *a quo*, étant donné que la prise en charge, par un dirigeant d'entreprise, des pertes d'une société n'est, en vertu de la disposition en cause, déductible à titre de frais professionnels que lorsque cette prise en charge vise à sauvegarder des revenus professionnels que le dirigeant d'entreprise retire « périodiquement » de la société et lorsque ces revenus professionnels ont été retirés périodiquement avant la prise en charge des pertes. Il estime que, dans l'affaire soumise à la juridiction *a quo*, il n'est pas question de revenus professionnels que le dirigeant d'entreprise retire « périodiquement » de la société et qu'il n'est pas davantage question de revenus professionnels retirés préalablement à la prise en charge des pertes.

A.3.2. Jurgen Boonen répond que la question préjudicielle ne porte ni sur la périodicité des revenus professionnels ni sur l'exigence d'antériorité prévue par la disposition en cause. Cette question porte selon lui sur l'interprétation de la notion de « revenus professionnels ».

Quant au fond

A.4. Jurgen Boonen estime en premier lieu que l'interprétation de l'article 53, 15°, du CIR 1992 par la juridiction *a quo* est contraire au principe de légalité en matière fiscale, tel qu'il est garanti par l'article 170 de la Constitution. Il expose qu'il est question, à l'article 53, 15°, du CIR 1992, de « sauvegarde des revenus professionnels » et que l'article 23, § 1er, de ce Code définit la notion de « revenus professionnels » comme étant des revenus qui proviennent d'activités de toute nature et mentionne expressément à cet égard que non seulement les rémunérations, mais également les bénéfices et profits doivent être considérés comme des revenus professionnels. Il estime que le fait d'interpréter la notion de « revenus professionnels » contenue dans l'article 53, 15°, précité, du CIR 1992 comme portant exclusivement sur les rémunérations ajoute à cet article des conditions qui ne sont pas mentionnées dans le texte. Il estime en outre que l'interprétation restrictive de la notion de « revenus professionnels » n'est pas pertinente eu égard au but poursuivi par le législateur, qui consiste à lutter contre l'évasion fiscale.

A.5.1. Jurgen Boonen estime ensuite que l'interprétation que donne la juridiction *a quo* à la disposition en cause est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination, tel qu'il est garanti par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Il déduit des travaux préparatoires que la condition relative à la « sauvegarde des revenus professionnels » a été dictée par le souci de lutter contre l'évasion fiscale et vise plus précisément à éviter que des gérants utilisent la forme sociétaire afin de créer des pertes au sens du droit fiscal sans retirer de la société des revenus professionnels réellement imposables.

A.5.2. Jurgen Boonen estime que les deux catégories visées dans la question préjudicielle se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par le législateur, dans des situations comparables, parce que les deux catégories ont retiré préalablement des revenus professionnels de la société, ce qui indique, selon lui, que la prise en charge des pertes par les deux catégories de personnes n'est pas dictée par un but d'évasion fiscale, mais par le but de sauvegarder des revenus professionnels.

A.5.3. Jurgen Boonen fait valoir que l'interprétation de la juridiction *a quo* a pour effet que la disposition en cause va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre le but poursuivi par le législateur. Il estime dès lors que, si la disposition en cause doit être interprétée en ce sens que seules les rémunérations des dirigeants d'entreprise relèvent de la notion de « revenus professionnels », la différence de traitement établie par cette disposition n'est pas pertinente au regard du but recherché par le législateur. Il considère que les dirigeants d'entreprise qui facturent des prestations à la société entendent également, par la prise en charge des pertes de celle-ci, sauvegarder des revenus professionnels. Il affirme en outre que les travailleurs et fournisseurs de la société sont aussi injustement exclus de la possibilité de déduire à titre de frais professionnels la prise en charge de pertes de la société.

A.6.1. Le Conseil des ministres estime en premier lieu qu'il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider à quelles conditions la prise en charge des pertes de sociétés par des personnes physiques est fiscalement déductible.

A.6.2. Le Conseil des ministres considère ensuite que les dirigeants d'entreprise qui ont retiré périodiquement des rémunérations de leur société ne peuvent être comparés aux dirigeants d'entreprise qui ont retiré, non pas des rémunérations périodiques, mais d'autres revenus professionnels découlant de la facturation de prestations à la société. Il expose que le caractère périodique des rémunérations permet au dirigeant d'entreprise d'organiser son train de vie et de planifier son patrimoine, ce qui n'est pas le cas lorsque les revenus découlent de la facturation de prestations à la société. Il estime que le versement périodique de rémunérations au dirigeant d'entreprise est, dans une certaine mesure, un indicateur de la viabilité économique de la société et qu'il ne saurait être postulé que la prise en charge de pertes d'une société par un dirigeant d'entreprise non rémunéré crée une situation dans laquelle la société doit être réputée être à ce point rentable qu'elle pourrait à l'avenir octroyer des avantages au dirigeant d'entreprise sous la forme de revenus imposables.

A.6.3. Pour autant que la Cour juge que les catégories de dirigeants d'entreprise en question sont effectivement comparables, le Conseil des ministres estime que la différence de traitement établie par la disposition en cause est raisonnablement justifiée. Il relève que le législateur a voulu lutter contre l'évasion fiscale et éviter que des sociétés soient utilisées afin de créer des pertes au sens du droit fiscal. Il estime que la différence de traitement en cause est pertinente au regard du but recherché par le législateur, puisque la création de sociétés ou le rachat de sociétés déficitaires dans le seul but d'en retirer un avantage fiscal devient très peu attrayante. Il observe qu'afin de satisfaire aux conditions de la déduction fiscale, il faut qu'un montant substantiel ait été octroyé au dirigeant d'entreprise à titre de revenus professionnels, raison pour laquelle la disposition en cause fait mention de revenus périodiques, et ce afin d'éviter que la mesure soit vidée de sa substance par l'attribution d'un revenu imposable symbolique à ce dirigeant d'entreprise. Il estime que la mesure est en outre raisonnable et proportionnée, puisque toute prise en charge des pertes d'une société à titre de frais professionnels déductibles n'est pas refusée et que les conditions sont telles que les dirigeants de sociétés agissant dans des circonstances non suspectes entrent en considération pour déclarer à l'impôt des personnes physiques la prise en charge de pertes à titre de frais professionnels déductibles. Il observe que, lorsque le dirigeant d'entreprise perçoit des revenus professionnels sur la base de la facturation de prestations à la société, il ne peut être établi avec certitude qu'il ne s'agit pas d'un abus que le législateur a voulu combattre. Il estime en outre que, dans une autre interprétation, la disposition en cause créerait des discriminations par rapport à d'autres fournisseurs et aux travailleurs de la société qui ne sont pas en mesure de déclarer à titre de frais professionnels la prise en charge des pertes de la société en vue de la sauvegarde de leurs revenus professionnels.

- B -

B.1.1. En vertu de l'article 49, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), qui porte sur l'impôt des personnes physiques, sont déductibles à titre de frais professionnels les frais que le contribuable a faits ou supportés au cours de la période imposable en vue d'acquérir 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.

B.1.2. L'article 53 du CIR 1992 énumère les frais qui ne constituent pas des frais professionnels.

La question préjudicielle porte sur l'article 53, 15°, de ce Code, qui dispose :

« Ne constituent pas des frais professionnels :

[...]

15° les pertes des sociétés prises en charge par des personnes physiques sauf s'il s'agit de dirigeants d'entreprise qui réalisent cette prise en charge par un paiement, irrévocable et sans condition, d'une somme, effectué en vue de sauvegarder des revenus professionnels que ces dirigeants retirent périodiquement de la société et que la somme ainsi payée a été affectée par la société à l'apurement de ses pertes professionnelles ».

B.2. La Cour est invitée à se prononcer sur la compatibilité de cette disposition avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution « dans l'interprétation selon laquelle la condition relative à la 'sauvegarde de revenus professionnels' se limite à la sauvegarde des rémunérations de dirigeants d'entreprise ».

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne le mémoire du Conseil des ministres

B.3. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* fait valoir que le mémoire du Conseil des ministres doit être écarté des débats pour cause de tardiveté.

B.4.1. En vertu de l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, dans les 45 jours de la réception de la notification faite par le greffier en vertu de l'article 77, le Conseil des ministres peut adresser un mémoire à la Cour. En vertu de l'article 82, alinéas 2 et 3, de la même loi spéciale, l'envoi par la Cour de toute notification est fait sous pli recommandé à la poste avec accusé de réception et le délai accordé aux parties prend cours à la date de la réception du pli.

B.4.2. En l'espèce, le Conseil des ministres a reçu le 21 novembre 2018 la notification faite par la Cour le 6 novembre 2018. Le mémoire du Conseil des ministres, qui a été envoyé le 29 décembre 2018 et reçu à la Cour le 2 janvier 2019, a donc été introduit dans le délai de 45 jours fixé par l'article 85 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

B.4.3. L'exception est rejetée.

En ce qui concerne la question préjudicielle

B.5.1. Le Conseil des ministres fait valoir que la question préjudicielle n'est pas recevable au motif qu'elle n'indique pas les catégories de personnes qui doivent être comparées dans le cadre du contrôle de la disposition en cause au regard des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution.

B.5.2. Bien que la question préjudicielle ne précise pas expressément les catégories de personnes qui doivent être comparées, il ressort de la motivation de la décision de renvoi que la question préjudicielle porte sur la différence de traitement que la disposition en cause, dans l'interprétation mentionnée dans cette question, établit entre les dirigeants d'entreprise, selon qu'ils ont perçu, avant la prise en charge des pertes de la société, des rémunérations de dirigeants d'entreprise de cette société ou d'autres revenus professionnels, et plus précisément des bénéficiaires. Il ressort par ailleurs du mémoire introduit par le Conseil des ministres qu'il a été en mesure d'exposer son point de vue concernant la différence de traitement précitée.

B.5.3. L'exception est rejetée.

B.6.1. Le Conseil des ministres fait également valoir que la réponse à la question préjudicielle n'est pas utile à la solution du litige pendant devant la juridiction *a quo*, parce qu'il apparaît des faits qui fondent ce litige que les conditions auxquelles le dirigeant d'entreprise peut déduire à titre de frais professionnels les pertes de la société qu'il a prises en charges ne sont de toute manière pas remplies. Il estime plus précisément que, dans l'affaire soumise à la juridiction *a quo*, il ne s'agit pas de revenus professionnels que le dirigeant d'entreprise retire « périodiquement » de la société, ni de revenus professionnels acquis préalablement à la prise en charge des pertes.

B.6.2. C'est en règle à la juridiction *a quo* qu'il appartient d'apprécier si la réponse à la question préjudicielle est utile à la solution du litige. Ce n'est que lorsque tel n'est manifestement pas le cas que la Cour peut décider que la question n'appelle pas de réponse.

B.6.3. Il ressort des faits de la cause soumise à la juridiction *a quo* que l'entreprise individuelle du dirigeant d'entreprise concerné a, avant la prise en charge des pertes de la société par ce dirigeant, facturé plusieurs prestations à la société. Pour autant que la Cour estime que la question préjudicielle posée appelle une réponse affirmative, les bénéfices qui résultent de ces factures pourraient, le cas échéant, être qualifiés de revenus professionnels ayant été retirés périodiquement de la société avant la prise en charge des pertes de la société et les pertes prises en charge pourraient dès lors être qualifiées de frais professionnels déductibles. La réponse à la question préjudicielle n'est donc pas manifestement inutile à la solution du litige pendant devant la juridiction *a quo*.

B.6.4. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.7. En vertu de la disposition en cause, les pertes de sociétés prises en charge par des personnes physiques ne peuvent en principe être déduites à titre de frais professionnels par ces personnes.

Cette disposition prévoit toutefois une exception à cette interdiction pour les dirigeants d'entreprise qui prennent en charge des pertes de la société en vue de sauvegarder des revenus professionnels retirés périodiquement de la société. Les pertes de la société prises en charge ne peuvent être qualifiées de frais professionnels déductibles que lorsque la prise en charge est réalisée par le paiement, irrévocable et sans condition, d'une somme affectée par la société à l'apurement de ses pertes professionnelles.

B.8. La juridiction *a quo* déduit des termes « en vue de sauvegarder des revenus professionnels » employés dans la disposition en cause que la prise en charge des pertes d'une société par un dirigeant d'entreprise de cette société ne peut être qualifiée comme étant des frais professionnels déductibles que si le dirigeant a déjà perçu, avant cette prise en charge, des revenus professionnels de la société. Si tel n'est pas le cas, la prise en charge ne peut être considérée comme des frais professionnels déductibles.

La juridiction *a quo* estime également que les termes « revenus professionnels » utilisés dans cette disposition doivent être interprétés comme étant les « rémunérations des dirigeants d'entreprise », au sens des articles 30, 2°, et 32 du CIR 1992, étant donné que ces revenus doivent être retirés « périodiquement » de la société, et compte tenu de la circonstance que le deuxième membre de phrase de cette disposition, en tant qu'exception à la règle selon laquelle les pertes des sociétés prises en charge par des personnes physiques ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels, doit être interprété strictement.

B.9.1. 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.

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.9.2. 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.10.1. Dans l'interprétation de la juridiction *a quo*, la disposition en cause établit une différence de traitement entre les dirigeants d'entreprise, selon qu'ils ont perçu, avant de prendre en charge des pertes de la société, des rémunérations de dirigeants d'entreprise de la part de cette société ou d'autres revenus professionnels. Cette différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir la nature des revenus professionnels que le dirigeant d'entreprise a perçus de la société.

B.10.2. Eu égard aux faits de la cause pendante devant la juridiction *a quo*, la Cour, afin d'examiner la différence de traitement précitée, limite la catégorie des dirigeants d'entreprise qui ont acquis des revenus professionnels autres que des rémunérations de dirigeants d'entreprise à la catégorie des dirigeants d'entreprise qui ont acquis des revenus professionnels qui doivent être fiscalement qualifiés de bénéfices.

B.11.1. La disposition en cause trouve son origine dans l'article 50, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il a été inséré par l'article 10 de la loi du 4 août 1986 « portant des dispositions fiscales ».

Les travaux préparatoires de cette dernière loi indiquent :

« D'autre part, l'administration constate une tendance croissante à constituer des sociétés – sans qu'il s'agisse nécessairement de sociétés à option – ayant essentiellement pour but de subir des pertes.

Cette forme d'évasion fiscale doit être combattue. C'est pourquoi, il est également proposé que les pertes prises en charge par les associés ne peuvent être fiscalement déduites par eux que lorsque ces derniers apportent la preuve :

- que la prise en charge de la perte a pour but de sauvegarder des revenus professionnels qu'ils retirent périodiquement de la société;
- qu'ils ont concrétisé cette prise en charge par un versement définitif en espèces;
- et que les sommes ainsi versées à la société ont été affectées par elle à la réduction, à due concurrence, de ses pertes professionnelles.

[...]

La mesure qui vous est ainsi proposée est justifiée au même titre que le régime qui est actuellement applicable aux revenus des administrateurs de sociétés par actions et des associés actifs de sociétés de personnes, tandis que les revenus qu'ils obtiennent pour leur activité exercée dans la société sont imposés comme rémunérations. Dans ce régime, il est en effet logique de conclure que les pertes de la société, qu'un administrateur prend à sa charge, ne peuvent être fiscalement déduites par cet administrateur que lorsque la prise en charge est justifiée par le souci qu'a l'intéressé de sauvegarder les revenus professionnels qu'il retire de la société » (*Doc. parl.*, Sénat, 1985-1986, n° 310/1, pp. 8-9).

Dans le cadre d'un amendement – non adopté – introduit à la Chambre des représentants, qui tendait à supprimer le mot « périodiquement » dans l'article 50, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1964, le ministre des Finances a déclaré « que l'approche retenue dans l'amendement [...], en voulant omettre le mot ' périodiquement ' est moins restrictive, alors qu'il s'agit en l'occurrence d'une évasion fiscale et qu'on ne peut donc pas réprimer l'abus » (*Doc. parl.*, Chambre, 1985-1986, n° 576/7, p. 74).

B.11.2. Il ressort des travaux préparatoires cités que la disposition en cause vise à lutter contre l'évasion fiscale, et plus précisément, à éviter que la forme sociétaire soit utilisée afin de créer des pertes au sens du droit fiscal.

B.11.3. Le législateur a toutefois estimé opportun de prévoir une exception à l'interdiction de principe faite aux personnes physiques de déduire fiscalement à titre de frais professionnels la prise en charge des pertes d'une société, exception qui s'applique aux dirigeants d'entreprise qui prennent en charge de telles pertes en vue de sauvegarder des revenus professionnels. Il ressort des travaux préparatoires cités que, dans le but de lutter contre l'évasion fiscale, le législateur a voulu subordonner à des conditions strictes cette déduction fiscale autorisée, raison pour laquelle il a prévu la condition selon laquelle le dirigeant d'entreprise doit avoir retiré « périodiquement » des revenus professionnels de la société. Il en ressort également qu'en utilisant la notion de « revenus professionnels que [les] dirigeants retirent périodiquement de la société », le législateur a visé les revenus que les dirigeants d'entreprise obtiennent « pour leur activité exercée dans la société » et qui « sont imposés comme rémunérations ».

B.12. En ce qui concerne le but poursuivi consistant à lutter contre l'évasion fiscale, il n'est pas sans justification raisonnable de ne pouvoir déduire fiscalement à titre de frais professionnels les prises en charge des pertes de sociétés que lorsqu'elles sont effectuées par des dirigeants d'entreprise en vue de sauvegarder les rémunérations qu'ils perçoivent périodiquement en raison des activités exercées dans la société.

Lorsqu'un dirigeant d'entreprise facture à la société des prestations qui lui procurent des revenus qui doivent être qualifiés fiscalement de bénéfiques, ces revenus ne peuvent être considérés comme des revenus acquis « pour [son] activité exercée dans la société », mais ils doivent être considérés comme des revenus acquis pour avoir fourni des prestations à la société. Pour cette raison, le dirigeant d'entreprise qui facture des prestations à la société ne se trouve pas dans une situation qui diffère fondamentalement de celle dans laquelle se trouvent d'autres personnes qui facturent des prestations à la société et qui ne peuvent pas davantage déduire fiscalement à titre de frais professionnels la prise en charge des pertes de la société.

B.13. En ce qu'elle porte sur les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

B.14. La Cour doit encore examiner si la disposition en cause, dans l'interprétation que lui donne la juridiction *a quo*, est compatible avec le principe de légalité en matière fiscale, garanti par les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution.

B.15.1. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi ».

L'article 172, alinéa 2, de la Constitution dispose :

« Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

B.15.2. Il se déduit de l'article 170, § 1er, et de l'article 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. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve en l'espèce à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur compétent à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur compétent.

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.

B.15.3. Le principe de légalité fiscale garanti par les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution exige par ailleurs que la loi fiscale contienne des critères précis, non équivoques et clairs au moyen desquels il peut être décidé qui est redevable et pour quel montant. La condition que les impôts et exemptions d'impôts doivent être clairement définis par la loi se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente, et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, s'il est ou non redevable et pour quel montant.

B.16. Eu égard notamment à la circonstance que le deuxième membre de phrase de la disposition en cause, en tant qu'exception à la règle selon laquelle les pertes de sociétés prises en charge par des personnes physiques ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels, doit être interprété strictement, il ressort de manière suffisamment claire du terme « périodiquement » utilisé dans cette disposition que la notion de « revenus professionnels », comme l'a également jugé la juridiction *a quo*, ne porte pas sur les revenus qui sont perçus par un dirigeant d'entreprise par suite de la facturation de prestations à la société et qui doivent être qualifiés fiscalement de bénéfiques. Cette interprétation est d'ailleurs conforme aux objectifs poursuivis par le législateur, tels qu'ils ressortent des travaux préparatoires cités en B.11.1.

B.17. En ce qu'elle porte sur les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 53, 15°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 20 novembre 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen