

Numéro du rôle : 7490
Arrêt n° 184/2021 du 16 décembre 2021

ARRÊT

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 207, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges J.-P. Moerman, R. Leysen, Y. Kherbache, T. Detienne et S. de Bethune, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par arrêt du 16 décembre 2020, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 29 décembre 2020, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 207, alinéa 2, du CIR (1992), tel qu'il est applicable en l'espèce, lu en combinaison avec l'article 79 du CIR (1992), interprété en ce sens qu'il est également applicable aux avantages anormaux ou bénévoles qu'une société belge a reçus d'une entreprise étrangère, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- Y.S. et R.W., assistés et représentés par Me N. Reypens, Me B. Daemen, Me A. Huyghe et Me J. Permeke, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me K. Maenhout, avocat au barreau d'Anvers.

Par ordonnance du 22 septembre 2021, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Detienne, 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 6 octobre 2021 et l'affaire mise en délibéré.

À la suite de la demande d'une partie à être entendue, la Cour, par ordonnance du 6 octobre 2021, a fixé l'audience au 10 novembre 2021.

À l'audience publique du 10 novembre 2021 :

- ont comparu :

. Me A. Huyghe et Me B. Daemen, qui comparait également *loco* Me N. Reypens, pour Y.S. et R.W.;

. Me E. Geysels, avocat au barreau d'Anvers, *loco* Me K. Maenhout, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Detienne ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. Les faits et la procédure antérieure

La SPRL « D.W.B. », société de droit belge, dont Y.S. et R.W., appelants devant le juge *a quo*, étaient gérants, a été créée le 4 octobre 2006 par la société de droit néerlandais « bv W. ». Cette dernière a également créé, le 25 octobre 2006, la société de droit néerlandais « nv D.W. ».

Le 9 novembre 2006, la société « bv W. » a vendu ses parts dans un certain nombre de filiales du groupe « D.W. » à sa société filiale « nv D.W. ». Il a été convenu que 20 % du prix de vente seraient apportés par la société « bv W. » au capital de la société « nv D.W. » et que les 80 % restants seraient convertis en un prêt porteur d'intérêts sur cinq ans entre la société « bv W. » et la société « nv D.W. ».

Le 16 mars 2007, le capital de la SPRL « D.W.B. » a été augmenté. Cette augmentation de capital a été réalisée grâce à l'apport en nature par la société « bv W. » de sa créance à charge de la société « nv D.W. » sur la base du prêt précité. L'apport de la créance a été imputé en partie au compte « Capital » et en partie au compte indisponible « Primes d'émission ».

Le 17 mars 2007, la société « bv W. » a vendu à la société « nv D.W. » toutes les parts qu'elle détenait dans la SPRL « D.W.B. ».

Le 31 août 2009, la SPRL « D.W.B. » a été mise en liquidation et la liquidation a été clôturée. Les liquidateurs étaient Y.S. et R.W.

En vertu du contrat de prêt, la société « nv D.W. » devait payer les intérêts à la SPRL « D.W.B. » pour la première fois le 8 novembre 2011.

Conformément aux règles de l'imputation comptable, en application desquelles charges et produits doivent être imputés sur la période à laquelle ils se rapportent, la SPRL « D.W.B. » a ajouté la rente annuelle, qui était due par la société « nv D.W. » au 31 décembre 2007, au 31 décembre 2008 et au 31 août 2009, à son compte de résultat et à ses créances à plus d'un an dans sa comptabilité au 31 décembre 2007, au 31 décembre 2008 et au 31 août 2009. Elle a déclaré les montants des intérêts dans ses déclarations pour les exercices d'imposition 2008, 2009 et 2009 spécial, dans lesquelles elle a ensuite appliqué la déduction pour capital à risque (code 103).

L'administration fiscale a rejeté les déductions pour capital à risque précitées, en application de l'article 207, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2008 et 2009. Selon l'administration, le capital auquel la SPRL « D.W.B. » voulait appliquer la déduction pour capital à risque provenait d'une opération qui avait été réalisée dans des circonstances anormales et qui ne s'expliquait pas par des objectifs économiques, mais par de seules finalités fiscales. Une majoration d'impôt de 10 % a été appliquée.

Y.S. et R.W. ont introduit une réclamation administrative contre cette décision, mais cette réclamation a été rejetée par le directeur régional.

À la suite de cela, Y.S. et R.W. ont introduit une action devant le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles. Par jugement du 18 novembre 2014, le Tribunal a rejeté cette action comme étant non fondée.

Y.S. et R.W. ont ensuite interjeté appel devant le juge *a quo*. Ce dernier juge que, si les intérêts du prêt intragroupe respectent les conditions de pleine concurrence (*at arm's length*) et que l'apport en nature dans la SPRL « D.W.B. » est une opération avec une réelle contrepartie, ceux-ci ont néanmoins été obtenus dans le cadre d'opérations qui ne peuvent se justifier par des objectifs économiques, mais par la seule finalité fiscale de la déduction pour capital à risque. Y.S. et R.W. font toutefois valoir que l'application de l'article 207, alinéa 2 (actuellement l'article 207, alinéa 7), du CIR 1992 aux avantages obtenus d'une entreprise étrangère est contraire au principe constitutionnel d'égalité. Le juge *a quo* décide dès lors de poser d'office la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. En droit

- A -

A.1.1. S'appuyant sur les travaux préparatoires de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2008 et 2009, sur le commentaire administratif de l'article 79 du CIR 1992 et sur l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, Y.S. et R.W. argumentent que cette disposition ne peut être appliquée qu'à une seule forme spécifique d'abus, à savoir le transfert des bénéfices d'une société belge bénéficiaire vers une société belge déficitaire par l'octroi d'avantages anormaux ou bénévoles. Selon Y.S. et R.W., l'application de l'article 207 à une société qui reçoit l'avantage dans un contexte transfrontalier entraîne un déséquilibre dans la répartition internationale du pouvoir d'imposition – et, partant, une violation du principe de territorialité – puisque, dans une telle interprétation, la Belgique s'arrogerait injustement un pouvoir d'imposition qui, selon le principe précité, appartient à l'État dans lequel est établie la partie qui octroie l'avantage.

Contrairement à ce que le Conseil des ministres affirme, la modification de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 par la loi du 24 décembre 2002 n'avait aucunement pour objectif, selon Y.S. et R.W., d'étendre le champ d'application de cette disposition aux avantages anormaux ou bénévoles obtenus d'entreprises étrangères. Cette modification législative visait uniquement à remédier à l'asymétrie existante en matière de limitation de déduction entre les pertes fiscalement reportées et les pertes de la période imposable. L'interprétation que le ministre compétent a défendue dans le cadre de l'exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002 ne conduit pas à une autre conclusion. L'intention du législateur ne saurait être déterminée sur la base de documents parlementaires relatifs à la législation ultérieure qui n'apporte aucune modification pertinente au texte légal initial à propos duquel le législateur a clairement exposé son intention. Il ressort par ailleurs du rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget sur le projet de loi qui est devenu la loi du 24 décembre 2002 que l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 concerne la prévention des transferts artificiels de bénéfices entre sociétés de groupe belges dans un contexte purement national.

Selon Y.S. et R.W., la portée de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 est donc très claire. Quand bien même il existerait le moindre doute à cet égard, ce doute doit, compte tenu du principe *in dubio contra fiscum*, jouer en faveur du contribuable.

A.1.2. Selon Y.S. et R.W., l'application de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 dans un contexte transfrontalier viole le principe d'égalité en matière fiscale, en ce qu'il instaure une identité de traitement entre des catégories de contribuables qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes, sans que cette identité de traitement soit raisonnablement justifiée ou proportionnée au regard de l'objectif poursuivi par le législateur et de la logique générale de la réglementation fiscale concernée.

A.1.3. Tout d'abord, selon Y.S. et R.W., l'objectif qui sous-tend l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 ainsi que le contexte, la structure et la logique des systèmes juridiques fiscaux national, international et européen démontrent qu'il s'agit de situations essentiellement différentes. Sur la base du principe de territorialité, l'État belge ne peut imposer des avantages anormaux ou bénévoles que dans la situation où la société qui octroie l'avantage est une société belge. Si la société qui octroie l'avantage est une société étrangère, il n'existe dans ce cas - selon Y.S. et R.W., qui fournissent un exemple chiffré à titre d'illustration - aucun risque de consolidation fiscale, puisque la société qui octroie l'avantage n'est en tout état de cause pas assujettie à l'impôt belge et qu'elle ne saurait donc diminuer artificiellement sa base imposable belge. L'octroi d'un avantage anormal ou bénévole par un contribuable étranger à une société nationale ne peut dès lors aboutir à la moindre économie d'impôt ou perte de matière imposable en Belgique. Qui plus est, si l'État de la résidence fiscale de la partie qui octroie l'avantage anormal ou bénévole (les Pays-Bas dans le litige devant le juge *a quo*) impose cet avantage, l'application de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 à cette situation peut même donner lieu à une double imposition, selon Y.S. et R.W.

Selon Y.S. et R.W., le renvoi par le Conseil des ministres, d'une part, aux directives ATAD qui ont été adoptées au niveau de l'Union européenne et, d'autre part, à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (ci-après : l'Instrument multilatéral ou IM) qui a été adoptée par 95 États, dont la Belgique, au niveau de l'OCDE, ne conduit pas à une autre conclusion. Ainsi, l'interdiction de rétroactivité s'oppose à ce que les directives ATAD I (directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 « établissant des règles pour lutter

contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ») et ATAD 2 (directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 « modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers ») et l'IM soient appliqués à des faits antérieurs à leur entrée en vigueur. Ensuite, les articles 7 et 8 de la directive ATAD 1 sont une émanation des principes internationaux précités aux termes desquels une correction fiscale doit être effectuée dans le chef de la société qui octroie un avantage. Enfin, l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 ne peut être considéré comme une mise en œuvre des directives ATAD et de l'IM, non seulement parce que ces textes ont déjà été transposés en droit belge par d'autres dispositions législatives spécifiques, mais aussi parce qu'ils ont la caractéristique commune de pouvoir entraîner une correction de la base imposable à l'égard de la société qui, dans des conditions normales, réaliserait les bénéfices artificiellement transférés, et non donc à l'égard de la société qui reçoit l'avantage anormal ou bénévole et qui est étrangère à la création de valeur ou de bénéfices.

A.1.4. Y.S. et R.W. estiment en outre que l'identité de traitement entre ces deux catégories de contribuables différentes ne repose pas sur un critère pertinent, dès lors que ce critère est trop large et qu'il comprend également des catégories de contribuables qui n'étaient pas visées par le législateur. Du reste, il n'existe aucun objectif d'intérêt général qui puisse justifier cette identité de traitement.

A.1.5. Cette identité de traitement produit à tout le moins des effets disproportionnés pour les sociétés belges qui reçoivent un avantage anormal ou bénévole d'une société étrangère.

A.1.6.1. À cet égard, Y.S. et R.W. soulignent tout d'abord le risque, précité, de double imposition (économique).

Contrairement à ce que le Conseil des ministres soutient, le fait que la déduction refusée puisse être reportée aux exercices d'imposition suivants ne mène pas à une autre conclusion, selon Y.S. et R.W. Non seulement l'exonération non accordée ne peut être reportée que sur les bénéfices des sept années qui suivent, de sorte qu'une limitation temporelle s'applique, mais, en outre, la loi du 13 décembre 2012 « portant des dispositions fiscales et financières » a assorti un tel report de limitations quantitatives. D'autre part, la déduction fiscale reportée ne peut être effectivement appliquée que si la société génère suffisamment de revenus imposables avant de cesser d'exister. Si toutefois l'entreprise cesse d'exister avant que les déductions fiscales reportées puissent être appliquées, celles-ci sont irrévocablement perdues et le risque de double imposition se matérialise effectivement, comme c'est d'ailleurs le cas dans l'affaire devant le juge *a quo*.

Y.S. et R.W. n'adhèrent pas non plus à la thèse du Conseil des ministres selon laquelle la convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 « relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées » (ci-après : « la Convention d'arbitrage »), la procédure amiable visée à l'article 24 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et les Pays-Bas remédient au caractère disproportionné de l'identité de traitement. La Convention d'arbitrage n'est par exemple presque jamais appliquée dans la pratique. La procédure amiable prévue par les conventions préventives de la double imposition n'offre pas non plus la moindre garantie qu'il sera remédié à la double imposition, dès lors que cette procédure n'impose aux autorités compétentes qu'une obligation de moyens et non une obligation de résultats.

Selon Y.S. et R.W., cette disproportion n'est pas davantage corrigée par l'application de l'article 185, § 2, alinéa 1er, b), du CIR 1992. Cet article ne peut en effet être concilié avec l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, puisque l'article 185, § 2, alinéa 1er, b), du CIR 1992 donne lieu à une correction à la baisse des bénéfices imposables dans le chef de la société belge, alors que l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 exige précisément que ces bénéfices soient effectivement imposés.

A.1.6.2. Ensuite, l'application de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 ne peut être conciliée dans un contexte transfrontalier avec la logique générale des règles de prix de transfert, en application desquelles les bénéfices des entreprises sont imposés sur le lieu où l'activité économique est réalisée, sachant qu'une correction à la hausse de la base imposable à l'égard de la société qui octroie l'avantage doit être compensée par une correction corrélative à la baisse de la base imposable à l'égard de la société qui reçoit l'avantage.

A.1.6.3. Enfin, selon Y.S. et R.W., le caractère disproportionné de l'identité de traitement ressort du fait que cette identité de traitement est contraire au principe de droit international, tel qu'il est par ailleurs interprété par la Cour de justice et ancré dans l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, aux termes duquel les avantages anormaux ou bénévoles ne peuvent être imposés qu'à l'égard de la société qui octroie l'avantage (en

l'espèce, aux Pays-Bas). Par conséquent, l'État dans lequel la société qui a reçu l'avantage anormal ou bénévole est établie doit s'abstenir d'imposer le même avantage.

A.1.6.4. Y.S. et R.W. n'adhèrent pas à la thèse du Conseil des ministres selon laquelle l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 peut cadrer avec le principe de l'interdiction d'abus de droit prévu par le droit de l'Union, étant donné que ce principe ne peut être appliqué qu'en cas de recours abusif à une disposition du droit européen primaire ou dérivé, ce qui n'est pas le cas dans l'affaire devant le juge *a quo*. Dans le même sens, le Conseil des ministres fait valoir, à tort selon Y.S. et R.W., que l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 est nécessaire pour éviter les structures dites à double déduction (*double dip structures*). Premièrement, la portée de cette disposition va bien au-delà de la simple déduction pour capital à risque. Deuxièmement, cet objectif ne ressort pas des travaux préparatoires. Troisièmement, il n'est pas question, en cas de transfert transfrontalier de bénéfices, d'une double déduction ou d'une double non-imposition, mais plutôt d'une double imposition, dès lors que l'autorité taxatrice étrangère appliquera également une correction fiscale.

A.2.1. Le Conseil des ministres précise que l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, du fait de sa modification par la loi du 24 décembre 2002, est appliqué aux avantages qui sont octroyés par des entreprises établies à l'étranger. Le Conseil des ministres fait référence à la déclaration du ministre des Finances de l'époque dans l'exposé des motifs relatif à la loi précitée, dont il ressort que le législateur a voulu donner une portée générale aux dispositions en cause, afin de lutter également contre les transferts internationaux artificiels de bénéfices effectués en vue d'éluider l'impôt. Tant la jurisprudence, récemment encore dans un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 23 mars 2021, que la doctrine l'ont confirmé entre-temps. Eu égard à la *ratio legis* de l'article 79 du CIR 1992, qui vise à lutter contre toutes les formes possibles de fraude fiscale, une distinction entre les sociétés étrangères et les sociétés nationales n'est pas justifiée. C'est pour éviter cette fraude fiscale que le législateur a fait entrer la déduction pour capital à risque dans le champ d'application des dispositions en cause. Il revient au législateur de prendre les mesures visant à lutter contre l'évasion fiscale et à y remédier.

A.2.2. Selon le Conseil des ministres, les catégories de contribuables visées dans la question préjudicielle sont comparables. Ce n'est pas l'origine du Trésor qui est lésé qui est déterminante, mais bien la lutte contre des effets fiscaux indésirables, comme dans la situation où un pays traite une entité ou une action différemment, sur le plan fiscal, qu'un autre pays, ce qui peut mener à une déduction d'intérêts qui ne sont pas imposés dans l'autre pays. Cela découle tant (des articles 7 et 8) des directives ATAD 1 et ATAD 2 qui ont été adoptées au sein de l'Union européenne que de l'IM, qui a été adopté au niveau de l'OCDE et auquel la Belgique est obligée de donner exécution. L'interdiction d'abus (de droit) est un principe de droit universel et fondamental. Selon le Conseil des ministres, c'est justement si on venait à opérer une distinction entre les entreprises belges et étrangères, comme Y.S. et R.W. le suggèrent, qu'une discrimination naîtrait. La Cour d'appel d'Anvers a jugé à deux reprises que des situations qui donnent lieu à un transfert de bénéfices doivent être traitées de la même manière, quelle que soit la résidence fiscale de la partie qui octroie l'avantage. Toutes les sociétés nationales qui reçoivent un avantage sont traitées de la même façon et se trouvent dans des situations fondamentalement identiques ou comparables au regard de l'objectif de lutter contre les transferts anormaux de bénéfices.

A.2.3. Le Conseil des ministres considère en outre que l'identité de traitement entre les catégories de contribuables concernées est proportionnée.

À cet égard, il renvoie d'abord au fait que, selon la jurisprudence belge, l'article 79 du CIR 1992 ne peut être appliqué qu'à une construction qui « peut s'expliquer par de seules finalités fiscales », de sorte que dès qu'il existe un motif économique, l'interdiction de déduction ne peut être appliquée. La jurisprudence de la Cour de justice va cependant bien plus loin, en ce sens que l'existence d'un motif économique n'empêche pas qu'il puisse y avoir fraude fiscale, pour autant que le motif fiscal prime.

Ensuite, contrairement à ce que Y.S. et R.W. estiment, l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 ne donne pas lieu à une situation de double imposition. Le droit à la déduction pour capital à risque est maintenu et il est possible de reporter le solde du poste de déduction à la période imposable suivante, si, après l'apurement de l'avantage anormal ou bénévole reçu, il apparaît que les bénéfices sont insuffisants pour absorber totalement la déduction. Quand bien même l'application de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 pourrait donner lieu à une situation de double imposition, une correction à la baisse peut être obtenue sur la base de l'article 185, § 2, alinéa 1er, b), du CIR 1992, des articles 9 et 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ou de la Convention d'arbitrage visant à lutter contre la double imposition.

A.2.4. Enfin, le Conseil des ministres souligne que l'identité de traitement entre les catégories de contribuables concernées est nécessaire pour lutter contre les situations de fraude fiscale. Les dispositions en cause sont par exemple nécessaires pour lutter contre les structures dites à double déduction, par lesquelles une société belge est artificiellement insérée dans le cadre de financements dans un autre pays (européen), afin de pouvoir bénéficier d'une double déduction. Elles sont en outre indispensables pour éviter que la Commission européenne et l'OCDE qualifient la déduction pour capital à risque de pratique fiscale dommageable. Les dispositions en cause donnent par ailleurs suite à l'obligation que l'OCDE et l'Union européenne, en particulier la Cour de justice, imposent aux États de lutter contre les excès résultant de constructions fiscales purement artificielles.

- B -

B.1.1. Les articles 194*octies* à 207 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) fixent les modalités pour la détermination du bénéfice net dans le cadre de l'impôt des sociétés.

La Cour est interrogée sur l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 79 du même Code, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2008, 2009 et 2009 spécial. Le régime qui était contenu dans l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 figure à présent, sous une forme modifiée, à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992.

B.1.2. Dans sa version applicable devant le juge *a quo*, l'article 207, alinéas 1er et 2, du CIR 1992 disposait :

« Le Roi détermine les modalités suivant lesquelles s'opèrent les déductions prévues aux articles 199 à 206.

Aucune de ces déductions ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79, ni sur les avantages financiers ou de toute nature reçus visés à l'article 53, 24°, ni sur l'assiette de la cotisation distincte spéciale établie sur les dépenses ou les avantages de toute nature, non justifiés conformément à l'article 219, ni sur la partie des bénéfices qui sont affectés aux dépenses visées à l'article 198, alinéa 1er, 12°, ni sur la partie des bénéfices provenant du non-respect de l'article 194*quater*, § 2, alinéa 4 et de l'application de l'article 194*quater*, § 4 ».

La Cour est uniquement interrogée au sujet de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 en ce qu'il est applicable aux avantages anormaux et bénévoles visés à l'article 79 du CIR 1992, lequel dispose :

« Aucune déduction au titre de pertes professionnelles ne peut être opérée sur la partie des bénéfiques ou profits qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles que le contribuable a retirés, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance ».

B.2.1. Aux termes de l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, aucune des déductions visées aux articles 199 à 206 ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79 du CIR 1992.

B.2.2. La loi fiscale ne définit pas ce qu'il faut entendre par la notion d'« avantages anormaux ou bénévoles ». Selon la Cour de cassation, cette notion a une portée plus large que les simples avantages tirés d'opérations ne faisant pas l'objet d'une contrepartie directe ou dont la contrepartie ne répond pas aux conditions normales du marché. Elle comprend également les avantages obtenus dans des circonstances anormales dans le cadre d'opérations qui ne peuvent s'expliquer par des objectifs économiques mais par de seules finalités fiscales (Cass. 29 avril 2005, F.03.0037.N; 24 mai 2019, F.16.0063.N).

B.2.3. 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.

B.3.1. Le litige porté devant le juge *a quo* concerne la déduction pour capital à risque visée aux articles 205*bis* à 205*novies* du CIR 1992. Cette déduction a été instaurée par la loi du 22 juin 2005 « instaurant une déduction fiscale pour capital à risque » et avait pour objectif de remédier à l'inégalité fiscale entre le financement par des fonds de tiers et le financement par des fonds propres en permettant aux sociétés de déduire de leur base imposable des intérêts fictifs, calculés sur le capital à risque. Par cette technique dite de la « déduction des intérêts

notionnels », les sociétés sont incitées à renforcer leurs fonds propres (*Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, DOC 51-1778/004, p. 3).

B.3.2. Dès lors que l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 renvoie aux avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79 du même Code, cette notion doit s'entendre au sens précité à l'égard de toutes les déductions mentionnées dans les articles 199 à 206 et donc aussi à l'égard de la déduction pour capital à risque – en cause dans le litige *a quo* – dont il est question aux articles 205*bis* à 205*novies* du CIR 1992 (Cass., 24 mai 2019, F.16.0063.N). Selon la Cour de cassation, cette interprétation de la notion d'avantages anormaux ou bénévoles permet de réprimer l'usage abusif de la déduction pour capital à risque (*ibid.*).

B.4.1. Dans l'affaire soumise au juge *a quo*, une société belge, qui faisait partie d'un groupe multinational, a reçu des intérêts pour l'octroi d'un prêt intragroupe à une entreprise étrangère liée et a recouru à la déduction pour capital à risque. Après examen des circonstances de fait de l'affaire, le juge *a quo* constate que, si les intérêts du prêt intragroupe respectent les conditions de pleine concurrence (*at arm's length*) et que l'apport en nature d'une créance dans la société belge constitue une opération assortie d'une réelle contrepartie, ces avantages ont été obtenus dans le cadre d'opérations qui ne peuvent s'expliquer non pas par des objectifs économiques, mais par la seule finalité fiscale de la déduction pour capital à risque. Par conséquent, estime le juge *a quo*, cette opération doit être qualifiée d'avantage anormal au sens de l'article 79 du CIR 1992, de sorte que la déduction pour capital à risque, visée aux articles 205*bis* à 205*novies* du même Code, ne peut en principe être accordée.

B.4.2. Le juge *a quo* demande toutefois à la Cour si l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 79 du même Code, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle il s'applique également aux avantages anormaux ou bénévoles obtenus par une société belge de la part d'une entreprise étrangère. Les appelants devant le juge *a quo* font valoir que les dispositions en cause ne peuvent être appliquées que si les avantages anormaux ou bénévoles ont été obtenus d'une entreprise belge et que leur application aux avantages qui ont été obtenus d'une entreprise étrangère, ce qui est

le cas dans le litige au fond, entraîne une identité de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée.

B.5. Ni l'article 79 du CIR 1992, ni l'article 207, alinéa 2, du même Code ne précisent le champ d'application territorial de ces dispositions. Jusqu'en 2002, l'administration fiscale n'appliquait ces dispositions qu'aux avantages anormaux ou bénévoles obtenus d'entreprises belges. Au cours des travaux préparatoires de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale », le ministre des Finances a toutefois déclaré que l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 devait aussi s'appliquer aux avantages anormaux ou bénévoles reçus d'entreprises étrangères. Les travaux préparatoires indiquent :

« La possibilité de compenser les avantages anormaux ou bénévoles reçus par les pertes de la période imposable peut également conduire à une allocation bénéficiaire exagérée pour la société bénéficiaire, des bénéfices qui ne sont en fait imposés nulle part. De ce fait, une double exonération d'impôt peut, entre autres, survenir.

C'est pourquoi, le gouvernement a considéré que l'asymétrie entre les pertes antérieures et les pertes de la période imposable doit être éliminée en empêchant la compensation entre les avantages anormaux ou bénévoles reçus et les pertes de la période imposable.

En outre, une application administrative plus stricte contribuera au fait que les transferts anormaux de bénéfices seront réprimés et cela au niveau international. Dans ce contexte, une déduction sur les avantages anormaux ou bénévoles reçus ne pourra plus être effectuée quand l'entreprise qui a consenti un avantage anormal ou bénévole est une entreprise établie à l'étranger » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 52).

Depuis lors, l'administration fiscale interprète la disposition en cause en ce sens et refuse toute déduction sur la partie du résultat qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles, même lorsque l'entreprise qui a accordé un tel avantage à une entreprise belge est une entreprise établie à l'étranger.

B.6.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.6.2. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

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

B.7.1. L'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 est une disposition anti-abus. Il vise à préserver l'imposition des bénéfices qui, entre sociétés appartenant à un même groupe, sont transférés artificiellement vers la société qui dispose d'un grand nombre de postes de déduction, mais qui n'a pas réalisé suffisamment de bénéfices pour exploiter pleinement ces déductions. Ce transfert a donc pour objectif de réduire le bénéfice imposable de la société cédante, tout en cherchant à compenser, à l'aide des déductions, le bénéfice transféré à la société bénéficiaire. Pour empêcher cette situation, la disposition précitée interdit toutefois d'opérer la moindre déduction sur le bénéfice transféré (Cass. 25 septembre 2020, F.19.0056.N). La disposition en cause poursuit dès lors un objectif légitime.

B.7.2. Il appartient au législateur de prendre des mesures qui tendent à lutter contre l'évasion fiscale et à y remédier. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

B.8.1. L'égalité de traitement entre les sociétés belges, qu'elles aient obtenu un avantage anormal ou bénévole d'une entreprise belge ou d'une entreprise étrangère liée, repose sur un critère objectif, à savoir l'obtention d'un tel avantage.

B.8.2. Ce critère est par ailleurs pertinent au regard de l'objectif poursuivi par le législateur de lutter contre les abus, dès lors qu'il s'agit dans les deux cas d'empêcher des transferts illicites de bénéfices.

B.8.3. Lors de l'élaboration de la déduction pour capital à risque, le ministre compétent a souligné qu'il y avait lieu de lutter contre tout recours abusif à cette réglementation fiscale (*Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, DOC 51-1778/004, p 36). Dans une circulaire du 3 avril 2008, le ministre précise :

« Sa stabilité et sa pérennité dépendent toutefois du bon usage qu'en feront les entreprises. Il est en effet essentiel que les entreprises confortent cette mesure par leur comportement (‘ *uti non abuti* ’), particulièrement en évitant de mettre en place des plannings agressifs par des constructions visant à accroître de manière purement artificielle leurs possibilités de déduction.

[...]

Le fonctionnaire-taxateur devra vérifier, le cas échéant, si le résultat sur lequel la société entend imputer la déduction pour capital à risque ne provient pas d'une opération obtenue dans des circonstances anormales et justifiée non par des objectifs économiques mais uniquement par des fins fiscales » (Circulaire n° Ci.RH.840/592.613 (AFER 14/2008) du 3 avril 2008).

B.8.4. Les appelants devant le juge *a quo* allèguent que l'égalité de traitement entre contribuables au sujet de laquelle la Cour est interrogée ne repose pas sur un critère pertinent, parce que l'octroi par une entreprise étrangère d'un avantage anormal ou bénévole à une entreprise belge ne lèse pas le Trésor belge.

Plutôt que de percevoir le plus de ressources possible pour le Trésor, les dispositions anti-abus, telles les dispositions en cause, visent à sanctionner le choix de monter des constructions fiscales artificielles si ce choix s'explique par la seule volonté d'obtenir un avantage fiscal contraire à l'objectif pour lequel cet avantage a été instauré. Par ailleurs, l'abus visé par les

dispositions en cause est effectivement susceptible de léser le Trésor belge, dès lors que le contribuable obtient une déduction alors que des impôts belges seraient normalement dus.

B.9. La Cour doit toutefois encore examiner si les dispositions en cause, dans leur version mentionnée en B.1.1, ne produisent pas des effets disproportionnés dans l'interprétation selon laquelle elles s'appliquent aux avantages anormaux ou bénévoles obtenus par une société belge de la part d'une entreprise étrangère liée.

B.10.1. L'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 ne s'applique que lorsqu'il s'agit d'avantages anormaux et bénévoles visés à l'article 79 du même Code, ce qui signifie que l'administration fiscale ne peut se borner à appliquer des critères généraux préétablis, mais doit, dans chaque cas concret, examiner si les conditions des dispositions mentionnées sont remplies.

B.10.2. La charge de la preuve de l'existence d'un avantage anormal ou bénévole, de son ampleur et du lien d'interdépendance incombe à l'administration fiscale. Le contribuable, lui, supporte la charge de la preuve des circonstances économiques qu'il invoque pour justifier les opérations qui constituent en principe un avantage anormal ou bénévole (Cass., 2 avril 2021, F.19.0111.N).

B.10.3. La décision de l'administration fiscale peut faire l'objet d'un contrôle juridictionnel et peut dès lors être annulée lorsque l'administration fiscale a à tort qualifié d'avantage anormal ou bénévole un avantage octroyé par une entreprise étrangère.

B.11.1. Les appelants devant le juge *a quo* font valoir que l'application des dispositions en cause produit des effets disproportionnés dans l'hypothèse où les avantages anormaux ou bénévoles sont accordés par une entreprise étrangère, puisqu'il peut en résulter une double imposition lorsque l'octroi de l'avantage est également imposé dans l'État de résidence de la partie qui accorde l'avantage.

B.11.2. En vertu du principe de la souveraineté fiscale de l'État, le législateur peut mener la politique fiscale qu'il estime souhaitable et il détermine la réglementation fiscale applicable

aux contribuables établis en Belgique, sous réserve de ses engagements internationaux et des règles constitutionnelles pertinentes.

B.11.3. Dans le cadre de la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Cour de justice a jugé que, lorsqu'un État membre qualifie de bénéfice distribué tout ou partie des intérêts versés par une société résidente à une société non résidente appartenant au même groupe de sociétés, après avoir établi qu'il s'agit d'un montage purement artificiel dont le but est d'échapper à l'emprise de sa législation fiscale, il ne peut être exigé de cet État membre, dans ce contexte, qu'il assure que l'État de résidence de cette seconde société fasse le nécessaire pour éviter que, au niveau dudit groupe, le paiement qualifié de dividende soit imposé, en tant que tel, tant dans l'État membre de résidence de la première société que dans celui de la seconde (CJCE, 13 mars 2007, C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, point 88).

B.12.1. En ce qui concerne l'application de l'article 26, comparable, du CIR 1992, dans la situation dans laquelle une société belge octroie un avantage anormal ou bénévole à une autre entreprise établie en Belgique avec laquelle elle entretient un lien d'interdépendance, la Cour a jugé, par son arrêt n° 151/2008 du 6 novembre 2008, que l'imposition de la seconde entreprise, sans possibilité de déduction pour la première entreprise, à laquelle les dispositions attaquées pouvaient donner lieu, n'était pas sans justification. La Cour a motivé cette conclusion sur la base de la nature de l'avantage concerné, à savoir son caractère anormal ou bénévole. La Cour a jugé :

« 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.12.2. Dans son arrêt n° 149/2013 du 7 novembre 2013, la Cour a repris ces considérants et en a déduit que le fait de tenir compte de l'avantage anormal ou bénévole dans le calcul des

bénéfices de l'entreprise qui l'a accordé n'est pas, en soi, une mesure déraisonnable, même si cet avantage est déjà pris en compte dans la détermination du revenu imposable de son bénéficiaire.

B.12.3. Ce constat s'applique tout autant à la situation régie par l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992. L'objectif légitime du législateur de refuser le recours à la déduction pour capital à risque dans le cas de constructions totalement artificielles ne présentant aucun lien avec la réalité économique peut raisonnablement justifier que la déduction soit refusée à l'égard du bénéficiaire de l'avantage et que ce dernier soit dès lors effectivement imposé, même à supposer que cet avantage soit déjà pris en compte dans la détermination des revenus imposables de la partie qui a accordé l'avantage.

B.13.1. Les dispositions en cause ne peuvent donner lieu à une double imposition que si la partie étrangère qui accorde l'avantage anormal ou bénévole est effectivement imposée, dans l'État où elle est établie, sur l'octroi de cet avantage.

B.13.2. À cet égard, il convient d'abord d'observer que, lorsque des entreprises liées sont établies dans des États différents, il y a lieu de tenir compte des conventions préventives de la double imposition, qui sont le plus souvent fondées sur le Modèle de convention fiscale bilatérale concernant le revenu et la fortune (ci-après : le Modèle de convention fiscale de l'OCDE) et qui visent à prévenir les situations de double imposition. Les articles 79 et 207 du CIR 1992 ne peuvent être appliqués que pour autant qu'ils soient conformes à ces conventions.

B.13.3. Ensuite, pour l'application de la loi fiscale aux relations commerciales et financières transfrontalières, il convient de prendre en considération l'article 185, § 2, du CIR 1992.

Sur la base de l'article 185, § 2, alinéa 1er, b), du CIR 1992, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 2008 et 2009, un établissement belge d'une société étrangère pouvait demander à l'administration fiscale, sous certaines conditions, de corriger son bénéfice fiscal à la baisse. C'est le cas « lorsque, dans les bénéfices [de cette] société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus

sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes ».

L'objectif était dès lors d'assurer que la base d'imposition qui résulte de relations transfrontalières entre des sociétés liées puisse être corrigée pour tenir compte du principe de pleine concurrence et, ainsi, éviter une possible double imposition.

B.13.4. Cette disposition permettait dès lors de corriger à la baisse le bénéfice fiscal du bénéficiaire de l'avantage anormal ou bénévole, auquel cas l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992 ne pouvait pas s'appliquer, puisque la correction à la baisse effectuée en vertu de l'article 185, § 2, alinéa 1er, b), du CIR 1992 a pour conséquence que ces avantages ne sont plus inclus dans la base imposable de la société belge (*Q.R.*, Chambre, 2005-2006, 15 mai 2006, QRVA 51-121, pp. 23471-23473).

B.13.5. Il est vrai que la correction à la baisse prévue à l'article 185, § 2, alinéa 1er, b), du CIR 1992 ne s'opère pas automatiquement et que l'administration fiscale peut refuser la correction et, partant, appliquer l'article 207, alinéa 2, du CIR 1992, si elle estime que la correction à la hausse effectuée par l'administration fiscale étrangère n'est pas justifiée. Si l'un des États concernés rehausse le bénéfice imposable à l'égard du contribuable qui est établi sur son territoire, alors que l'autre État concerné n'est pas d'accord avec cette correction et que, partant, il n'effectue pas corrélativement de correction à la baisse, il n'est dès lors pas exclu qu'une partie du bénéfice soit doublement imposée.

B.13.6. Lorsqu'un litige naît entre les parties concernées au sujet d'une possible double imposition dans un contexte transfrontalier, elles peuvent recourir aux procédures amiables spécifiques contenues dans les conventions préventives de la double imposition, dans l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ou, pour ce qui est de l'Union européenne, dans la Convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (la Convention d'arbitrage).

B.14. Compte tenu de ce qui précède, l'article 207 du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 79 du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2008 et 2009,

n'est pas incompatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il s'applique également aux avantages anormaux ou bénévoles obtenus par une société belge de la part d'une entreprise étrangère liée.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 207 du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec l'article 79 de ce Code, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2008 et 2009, ne viole pas les articles 10, 11 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 16 décembre 2021.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

L. Lavrysen