

Numéro du rôle : 4656
Arrêt n° 191/2009 du 26 novembre 2009

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Martens et M. Bossuyt, et des juges M. Melchior, 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 P. Martens,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 5 mars 2009 en cause de la SPRL « Bijouterie David Doutrepoint & Cie » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 11 mars 2009, le Tribunal de première instance de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus interprétés comme signifiant qu'une dépense n'est déductible comme charge professionnelle que lorsqu'elle se rattache nécessairement à l'activité de la société ou à son objet social alors que tout revenu quelconque généré par la même société a un caractère professionnel et est en principe imposable violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SPRL « Bijouterie David Doutrepoint & Cie », dont le siège social est établi à 4877 Olne, Chemin du Bois d'Olne 22;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 20 octobre 2009 :

- ont comparu :

. Me L. Frankignoul *loco* Me M. Levaux, avocats au barreau de Liège, pour la SPRL « Bijouterie David Doutrepoint & Cie »;

. Me V. Colson *loco* Me B. Lespire, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Spreutels et E. De Groot 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SPRL « Bijouterie David Doutrepoint & Cie » (ci-après : la SPRL « Doutrepoint »), requérante devant le juge *a quo*, a introduit devant celui-ci des requêtes par lesquelles elle conteste deux décisions rendues par le directeur régional des contributions directes de Liège les 20 juin 2006 et 2 juillet 2008 relatives à des suppléments de cotisation établis à charge de la SPRL précitée pour les exercices d'imposition 2003 à 2005, l'administration fiscale n'ayant, en ce qui concerne les déductions à l'impôt des sociétés dont la SPRL est redevable, admis ni le caractère professionnel d'un immeuble, situé à Olne, dont la SPRL est propriétaire, ni les amortissements sur celui-ci, ni la déduction pour investissement.

La requérante devant le juge *a quo* exploite des bijouteries à Bruxelles, Malmédy et Visé et est propriétaire, depuis 2000, de l'immeuble d'Olné où elle a son siège social, où son gérant est domicilié depuis septembre 2004 et où il réside avec sa famille (détentrices à 100 p.c. des parts de la société) depuis janvier 2005. L'objet social de la requérante devant le juge *a quo* est défini par ses statuts dans les termes suivants :

« La société a pour objet social toutes opérations se rapportant directement ou indirectement au commerce de détail, de gros, la fabrication, la réparation et la transformation de tous articles de bijouterie précieuse et de fantaisie, de tous articles de joaillerie, d'orfèvrerie ainsi que tous articles cadeaux. La société a également pour objet social toutes opérations se rapportant au commerce de détail, de gros de tous articles d'horlogerie. La société a également pour objet social toutes opérations se rapportant directement ou indirectement à la vente et l'achat d'immeubles. Elle pourra en outre faire toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières, immobilières et financières se rattachant directement ou indirectement à son objet social qui serait de nature à en faciliter directement ou indirectement, entièrement ou partiellement la réalisation ».

L'administration fiscale a constaté que l'activité de la société se faisait exclusivement dans ses magasins et que l'immeuble d'Olné était en réalité l'immeuble d'habitation du gérant (qui l'occupe gratuitement), de sorte que la déduction au titre de charges professionnelles des frais qui s'y rapportent ne pouvait être admise, les frais n'ayant pas été exposés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables conformément à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992). L'administration considère que même s'il est prévu dans les statuts que la société peut effectuer des opérations « se rapportant directement ou indirectement à la vente ou achat d'immeubles », lesdites opérations doivent être en rapport avec son objet social. Selon elle, l'immeuble n'aurait pas été acquis dans un but professionnel et ne serait pas affecté à l'exercice de l'activité de la société. L'administration se fonde sur un arrêt de la Cour de cassation du 12 décembre 2003 qui décide qu'une dépense n'est déductible comme professionnelle que lorsqu'elle est inhérente à l'exercice de la profession, c'est-à-dire qu'elle se rattache nécessairement à l'activité de la société et qu'il ne se déduit pas de la circonstance qu'une société est un être moral créé en vue d'une activité lucrative que toutes ses dépenses peuvent être déduites de son bénéfice brut.

Le juge *a quo* s'interroge sur la question de savoir si les statuts visent uniquement les opérations immobilières qui s'avèrent accessoires et nécessaires à l'exploitation d'une bijouterie (qui apparaît comme prépondérante) ou s'ils incluent, de manière distincte et indépendante, toutes opérations immobilières au sens le plus large. Il relève que la jurisprudence de la Cour de cassation conduit à écarter la déductibilité des frais en cause mais que l'immeuble n'a pas servi d'habitation principale à la famille du gérant de la requérante pendant les exercices d'imposition en cause. Il indique qu'en matière d'impôt des sociétés, tout revenu a un caractère professionnel et a donc un caractère imposable, la Cour de cassation se référant aux règles du droit comptable pour la détermination des bénéfices imposables des entreprises. La doctrine étend ce principe à la déduction des frais professionnels, qui ne sont qu'un aspect de la détermination du bénéfice, et considère que si la dépense est faite dans un but intéressé - qui peut se présumer - elle est déductible; il n'est pas nécessaire que la dépense soit nécessitée par l'exercice de la profession, l'article 53, 1^o, du CIR 1992 n'étant pas applicable aux sociétés et, à supposer qu'il le soit, aucune disposition ne limite la « profession » d'une société à son objet social.

Le juge *a quo* considère qu'aucune disposition du CIR 1992 ne permet de rejeter la déduction d'une charge en considération de sa non-conformité avec l'objet social de la société ou avec l'activité habituelle et rappelle que l'arrêt n^o 75/2000 du 21 juin 2000 de la Cour a affirmé la nécessité d'une corrélation entre la déduction d'une charge et l'imposition du revenu correspondant, à propos des charges liées à une activité professionnelle antérieure. Estimant que tout revenu de la société - même perçu hors de l'objet social de celle-ci - est imposable, la déduction d'une dépense ne devrait pas être subordonnée à la condition que celle-ci se rattache à l'objet social ou à l'activité réellement exercée de la société; mais constatant que la Cour de cassation a pris une position opposée à cette appréciation, le juge *a quo* adresse à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. En droit

- A -

Quant à la recevabilité de la question préjudicielle

A.1.1. Le Conseil des ministres soutient, à titre principal, que la question préjudicielle n'est pas recevable parce qu'elle ne porte pas sur une différence de traitement entre différents sujets de droit qui se trouveraient dans une même situation juridique mais sur une différence de traitement entre des revenus et des dépenses dans le chef d'un même contribuable. La Cour de cassation, dans un arrêt du 14 décembre 2007, décida d'ailleurs que les articles 49 et 53 du CIR 1992 n'établissent eux-mêmes aucune distinction entre contribuables. Il s'agit donc d'une autre situation que celle examinée par l'arrêt n° 75/2000 du 21 juin 2000, qui portait sur une différence de traitement entre contribuables selon qu'ils exerçaient encore ou non une activité professionnelle.

Le Conseil des ministres relève en outre que cet arrêt n° 75/2000 ne remet nullement en cause le lien de nécessité qu'implique l'article 49 précité et considère au contraire que la nature professionnelle des dépenses revendiquées était établie. Dans l'affaire qui a donné lieu à cet arrêt, la Cour d'appel de Liège a d'ailleurs finalement déclaré non fondé le recours introduit par le requérant au motif que la destination professionnelle des dépenses litigieuses n'était pas établie.

A.1.2. La SPRL « Dautrepoint » soutient dans son mémoire en réponse que la question préjudicielle est recevable puisque le juge *a quo* vise deux sujets de droit différents, à savoir les sociétés qui effectuent des dépenses qui se rattachent à leur activité ou à leur objet social et qui sont déductibles, et les sociétés qui effectuent des dépenses qui ne se rattachent pas à leur activité ou à leur objet social et qui ne sont pas déductibles.

A supposer que la Cour considère que la question n'indique pas de manière suffisamment explicite les catégories de personnes entre lesquelles les dispositions en cause créeraient une différence de traitement, elle pourrait reformuler la question pour éviter une perte de temps résultant de ce que, si cette question était déclarée irrecevable, les parties intéressées solliciteraient du juge *a quo* qu'une nouvelle question préjudicielle soit posée. La question pourrait être reformulée de la même manière que celle soulevée dans l'espèce ayant fait l'objet de l'arrêt de la Cour de cassation du 19 juin 2003 (*Pas*, 2003, n° 367); cet arrêt a certes refusé d'interroger la Cour en considérant que le moyen dénonçait une distinction entre personnes morales et personnes physiques et que ces personnes ne se trouvent pas dans des situations comparables. Or, cette question relevait de la compétence de la Cour et l'arrêt viole donc l'article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989; de plus, il s'agit bel et bien de catégories comparables, ce que confirme l'arrêt n° 146/2004.

A.1.3. Quant à l'arrêt n° 75/2000, la SPRL « Dautrepoint » fait valoir que s'il n'a pas remis en cause le lien de nécessité qu'implique l'article 49 du CIR 1992, c'est parce que la Cour n'était pas interrogée sur le caractère déductible ou non des dépenses professionnelles. Mais elle a établi un lien entre taxation des revenus et déduction des dépenses et c'est ce lien qui est invoqué ici.

A.1.4. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres indique à propos du même arrêt que la situation du contribuable est ici indifférente : les charges qui révèlent un même défaut de caractère de nécessité subiront le même sort fiscal.

Quant au fond

A.2.1. La SPRL « Dautrepoint » expose qu'à l'impôt des sociétés, tout revenu quelconque, même un revenu découlant d'une activité sortant du champ de l'objet social, est imposable en principe, alors que la déduction des dépenses serait subordonnée, suivant la jurisprudence de la Cour de cassation, à la condition que la dépense se rattache nécessairement à son objet social, à son activité réellement exercée. Elle soutient que la discrimination opérée entre l'imposition des revenus et la déduction des dépenses à l'impôt des sociétés est patente.

Elle rappelle la doctrine selon laquelle tous les revenus et toutes les dépenses des sociétés ont un caractère professionnel et selon laquelle l'arrêt de la Cour de cassation du 12 décembre 2003 auquel se réfère le juge *a quo* appelle la critique; selon cette doctrine, la dépense n'est déductible que si elle est faite dans un but intéressé, sans qu'il soit nécessaire d'examiner l'objet social de la société ou de déterminer si la dépense est nécessitée par l'exercice de la profession (l'article 53, 1^o, du CIR 1992 étant inapplicable aux sociétés) et la condition du lien avec l'activité ou l'objet social de la société posée par les arrêts de la Cour de cassation des 18 janvier 2001 et 12 décembre 2003 ne figure pas à l'article 49 du CIR 1992; toujours selon cette doctrine, la Cour de cassation ajoute à la nécessité d'un lien entre la dépense et le revenu, établie par le législateur, celle d'un lien entre la dépense et la profession, l'un et l'autre de ces liens ne correspondant pas nécessairement.

A.2.2. La SPRL « Dautrepoint » rappelle en outre l'arrêt n^o 75/2000. Elle soutient que l'hypothèse examinée par cet arrêt est suffisamment proche de celle du présent litige pour que les solutions soient alignées : il s'agit dans les deux cas de revenus professionnels taxés et d'un refus de déduction de charges dont il n'est pas contesté qu'elles ont été réellement supportées par le contribuable. L'arrêt n^o 75/2000 portait sur le traitement fiscal discriminatoire des revenus et des charges après cessation d'activités et a décidé que les charges devaient être traitées de la même manière que les revenus. La même solution doit prévaloir pour le contribuable qui continue d'exercer son activité et l'on se conforme ainsi à l'article 49 du CIR 1992. En l'espèce, il est d'ailleurs incontestable que l'immeuble acquis par la société en cause procurera un revenu imposable, ne fût-ce qu'à terme, c'est-à-dire lors de sa revente.

A.2.3. Le Conseil des ministres soutient, à titre subsidiaire, que les dispositions en cause, telles que les interprète la Cour de cassation, sont justifiées. Le débat principal porte sur la condition prévue par l'article 49 du CIR 1992 et relative aux dépenses exposées « en vue d'acquérir ou de conserver des revenus » : selon la Cour de cassation, cette condition comprend deux exigences concurrentes formant un ensemble : avoir pour finalité, de par leur nature, l'acquisition ou la conservation des revenus professionnels, et un lien de causalité nécessaire avec l'exercice de l'activité professionnelle.

A.2.4. Selon le Conseil des ministres, l'exigence de causalité nécessaire avec l'exercice de l'activité professionnelle figurait déjà à l'article 26 de la loi du 29 octobre 1919 et se retrouve aujourd'hui à l'article 53, 1^o, du CIR 1992. Cette exigence de causalité est, contrairement à ce qu'estime une certaine doctrine, applicable également aux sociétés, de telle sorte que, même si l'administration n'a pas le pouvoir d'apprécier l'opportunité d'une dépense ou d'une charge, elle a le droit de vérifier si cette dépense ou charge trouve son origine, sa cause, dans des circonstances qui sont propres, inhérentes à l'activité exercée par la société visée.

A.2.5. Le Conseil des ministres se réfère aux arrêts de la Cour de cassation des 9 février 1965, 18 janvier 2001 et 3 mai 2001 qui décident que toutes les dépenses d'une société commerciale ne peuvent être déduites de son bénéfice brut, que les dépenses d'une société commerciale peuvent être considérées comme des frais professionnels lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession, c'est-à-dire qu'elles se rattachent nécessairement à l'activité sociale, et que la déduction de dépenses peut être rejetée lorsqu'il n'est pas démontré en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale, telle que celle-ci est définie dans ses statuts.

Le Conseil des ministres concède que les sociétés sont, sur la base de cette jurisprudence, imposées sur les revenus bruts des activités qui sont sans rapport avec leur objet social mais soutient que cette situation résulte non pas d'une mauvaise interprétation de la loi mais du non-respect par le contribuable du principe de la spécialité statutaire des personnes morales, ce qui justifie le rejet des dépenses litigieuses, outre le fait que le Code des impôts sur les revenus ne conditionne nullement la déductibilité de dépenses à la taxation de revenus. Se référant à la doctrine relative à la spécialisation des personnes morales, le Conseil des ministres admet que depuis l'entrée en vigueur de la loi 6 mars 1973 modifiant la législation relative aux sociétés commerciales, les sociétés restent, en règle, liées par les actes accomplis par leurs organes, même si ces actes ne relèvent pas de

l'objet social (article 63bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales devenu l'article 526 du Code des sociétés). Mais il estime que le principe de la spécialité statutaire des sociétés qui résulte de la définition même du contrat de société reste fondamental et invoque à cet égard la position prise par le ministère public dans ses conclusions précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 19 juin 2003. Il se réfère aussi à la jurisprudence des cours et tribunaux qui, quant à la condition de causalité, rejettent la déduction de frais exposés lors d'opérations répondant à des objectifs purement fiscaux, en dehors de toute autre considération économique liée à la réalisation de l'objet social de la société. Il s'agit pour l'administration de combattre l'utilisation de mécanismes qui s'assimilent à de véritables destructions de base imposable en rejetant les dépenses faites non en vue d'acquérir ou de conserver des revenus mais avec le seul but de transformer un revenu imposable en plus-value non imposable et d'obtenir une diminution de la charge fiscale (par exemple une société active dans le secteur de la chimie postule, d'une part, la déduction de frais d'achat d'options « put » et « call » permettant l'acquisition et la cession d'actions et, d'autre part, l'exemption de la plus-value réalisée sur ces actifs alors que manifestement ces opérations sortent de son objet social, cas tranché par la Cour de cassation dans son arrêt du 19 juin 2003). Le Conseil des ministres ajoute qu'« à côté de sa rationalité technique, il ne faut pas oublier que le droit fiscal a une rationalité sociale sachant que le droit fiscal est établi non seulement pour établir des revenus mais aussi pour décourager certaines activités ou comportements ». L'on peut tout à la fois imposer des profits tirés d'activités criminelles qui, par ailleurs, ont été confisqués à la suite d'une condamnation pénale portant leur existence à la connaissance du fisc (quand bien même ils n'auraient pas profité au contribuable délinquant) et refuser la déductibilité, à titre de frais professionnels, de la réparation du dommage causé par des activités illégales.

Le Conseil des ministres conclut que les dispositions en cause ne créent aucune différence de traitement qui ne serait pas justifiée objectivement et raisonnablement.

A.3.1. Dans son mémoire en réponse, la SPRL « Doutrepoint » rappelle les dispositions applicables aux frais déductibles à l'impôt des personnes physiques et indique que leur déduction des revenus professionnels est subordonnée à la condition, d'une part, qu'ils soient faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables et, d'autre part, qu'ils soient inhérents à l'exercice de la profession; si ces frais ne sont pas inhérents à la profession, ils sont déductibles d'autres revenus (revenus divers, revenus d'immeubles, par exemple). La SPRL « Doutrepoint » rappelle aussi les dispositions applicables aux frais déductibles des sociétés et indique que, tous leurs revenus étant imposables au titre de revenus professionnels, il n'est pas possible de soumettre à un régime particulier les revenus ou plus-values qui proviennent d'opérations étrangères à l'objet de la société. L'article 49, combiné avec l'article 183, du CIR 1992 crée ainsi une discrimination entre les sociétés (dont une partie des revenus est taxable sur leur montant brut, sans déduction des frais supportés pour les acquérir) et les personnes physiques (dont les revenus sont toujours taxables sur leur montant net, qu'il s'agisse de revenus professionnels, de revenus d'immeubles, de revenus de capitaux et bien mobiliers ou de revenus divers).

A.3.2. Selon la SPRL « Doutrepoint », cette différence de traitement ne peut être justifiée par le biais du droit des sociétés dès lors qu'en vertu de l'article 526 du Code des sociétés, « la société (anonyme) est liée par les actes accomplis par le conseil d'administration, par les administrateurs ayant qualité pour la représenter [...] ou par le délégué de la gestion journalière, même si ces actes excèdent l'objet social [...] ». Dès lors, « si l'acte est étranger à l'objet social ou dépasse celui-ci, les limites statutaires des pouvoirs des organes ayant qualité pour représenter la société n'ont plus, en principe, qu'un effet purement interne et ne peuvent, dès lors, être invoquées par les tiers » (Cass., 12 novembre 1987, *Pas.* 1988, I, n° 155 et la note). Or, le fisc est un tiers par rapport aux actes accomplis par le contribuable. *A fortiori* n'y a-t-il pas de justification lorsqu'il s'agit de dépenses se situant dans les limites de l'objet social de la société mais étrangères à ses activités habituelles. Si le critère retenu par le juge *a quo* est objectif, il n'est pas pertinent car, dans le chef de deux sociétés qui exerceraient en partie la même activité, il aboutit à un régime fiscal différent selon que l'activité rentre ou non dans l'objet social (dans le premier cas, les frais sont déductibles, dans le deuxième non).

A.3.3. La SPRL « Dautrepoint » rejette l'argument tiré du principe de spécialité statutaire des sociétés, parce qu'il s'agit d'une question de droit des sociétés et non de droit fiscal. Refuser la déduction pour ce motif revient à imposer une sanction fiscale que la loi ne prévoit pas.

A.3.4. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres soutient qu'en vertu de l'article 183 du CIR 1992, le montant des revenus est, sauf dérogation, déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires, à savoir les articles 49 et suivants, en ce compris l'article 53, 1^o, qui exclut des frais professionnels les dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession. Aucune dérogation à cette disposition n'a été prévue pour les sociétés. L'exigence de causalité ainsi formulée était dès l'origine liée aux conditions de déductibilité, ainsi que le montre l'article 26 de la loi du 29 octobre 1919.

Le Conseil des ministres ajoute qu'il n'y a dans le Code aucune base permettant d'établir une corrélation absolue entre les dépenses et les revenus. Le traitement fiscal différencié des uns et des autres résulte d'une illicéité du contribuable qui n'a pas respecté le principe de spécialité statutaire des personnes morales. Cette illicéité ne saurait justifier l'exonération du bénéfice obtenu, alors que les articles 49 et 53, 1^o, du CIR 1992 justifient le rejet de la déduction, compte tenu du respect d'une cohérence technique et morale que commande le droit fiscal. En décider autrement conduirait à des abus puisqu'il suffirait à un particulier de se constituer en société pour obtenir des avantages qu'il n'obtiendrait pas autrement.

- B -

B.1.1. L'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après 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 ».

B.1.2. L'article 183 du même Code renvoie, pour la détermination du montant des revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt, aux règles qui sont applicables aux bénéficiaires pris en compte pour l'impôt des personnes physiques et parmi lesquelles figure l'article 49 précité; il dispose :

« Sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires ».

B.2. La question préjudicielle porte sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution des articles 49 et 183 précités dans l'interprétation selon laquelle ils créent, compte tenu de l'arrêt de la Cour de cassation du 12 décembre 2003 (R.G. n° F.99.0080.F) auquel se réfère le juge *a quo*, une différence de traitement entre les contribuables à l'impôt des sociétés suivant que les dépenses qu'ils exposent se rattachent ou non à l'activité de la société ou à son objet social : seules celles exposées dans le premier cas peuvent être déduites à titre de frais professionnels au sens de l'article 49 précité alors que, dans les deux cas, les revenus des contribuables sont imposables au titre de revenus professionnels.

Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, il s'agit là, non pas d'une différence de traitement entre des revenus et des dépenses dans le chef d'un même contribuable, mais d'une différence de traitement entre deux catégories de contribuables.

B.3. De ce que l'ensemble du patrimoine d'un contribuable soumis à l'impôt des sociétés forme une masse unique affectée à l'activité de la société, il suit que c'est le montant total de ses bénéfices qui constitue la base de l'impôt.

Il ne se déduit cependant ni de cette circonstance ni de ce que la société est une personne morale constituée en vue d'une activité lucrative que le montant de toutes ses dépenses peut être déduit de celui de ses bénéfices.

B.4. En effet, l'article 49 du CIR 1992 subordonne la déductibilité en cause à la condition que les frais qu'il vise soient faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, ce qui exclut les frais faits ou supportés à d'autres fins telles que celle d'agir dans un but désintéressé ou de procurer sans contrepartie un avantage à un tiers ou celles, compte tenu du principe de la spécialité des personnes morales, étrangères à l'activité ou à l'objet social de celles-ci; le législateur a pu à cet égard considérer qu'il ne se justifiait pas d'accorder un avantage fiscal aux contribuables à l'impôt des sociétés qui engagent des

frais à des fins étrangères à leur objet social. C'est au juge qu'il appartient de vérifier si la dépense a été exposée en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu et est en rapport avec l'activité de la société ou son objet social.

B.5. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les frais professionnels qui ne se rattachent pas nécessairement à l'activité de la société ou à son objet social ne sont pas déductibles.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 26 novembre 2009.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens