

Numéro du rôle : 5058
Arrêt n° 27/2011 du 10 février 2011

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative aux articles 26, alinéa 1er, et 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 16 novembre 2010 en cause de l'Etat belge contre la SA « Apotheek Bufar », dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 novembre 2010, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 26, alinéa 1er, et 49 du CIR92 violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce sens qu'ils permettent de sanctionner le paiement de frais professionnels fictifs ou excessifs visant à réaliser des transferts de bénéfices entre sociétés résidentes, si l'on part du principe que l'article 26, alinéa 1er, *in fine*, du CIR92 ne serait pas applicable aux avantages qui entraînent une dépense réelle pour celui qui les accorde mais qu'il le serait aux avantages qui entraînent seulement un moindre revenu pour celui qui les accorde (p. ex. la remise d'une créance), ce qui a pour conséquence que l'on n'évitera la double imposition que dans ce dernier cas et non dans le premier ? ».

Le 8 décembre 2010, en application de l'article 72, alinéa 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul ont informé la Cour qu'ils pourraient être amenés à proposer de rendre un arrêt de réponse immédiate.

Les dispositions de la loi spéciale précitée relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Apotheek Bufar » a conclu le 5 février 1994 un contrat de management avec la SA « Femi Management », ayant pour administrateur délégué Minten, l'épouse de son administrateur Lecock. La SA « Apotheek Bufar » a, pour les exercices d'imposition 1997, 1998 et 1999, déduit de son résultat, au titre de frais professionnels, l'indemnité versée à la SA « Femi Management », d'un montant de 1 104 000 francs (27 367,44 euros). L'administration fiscale a toutefois estimé que cette indemnité devait figurer parmi les dépenses non admises de la SA « Apotheek Bufar » et a établi en conséquence des cotisations supplémentaires.

Dans un arrêt du 10 octobre 2007, la Cour d'appel de Bruxelles a, par application de l'article 26, alinéa 1er, *in fine*, du Code des impôts sur les revenus 1992, jugé que ces indemnités annuelles doivent être considérées comme des avantages anormaux ou bénévoles et a donc déclaré l'action de la SA « Apotheek Bufar » fondée. La Cour de cassation a cassé cet arrêt le 12 juin 2009 au motif qu'il ne découle pas de la circonstance que des dépenses ne satisfont pas aux conditions de déductibilité au titre de frais professionnels que ces dépenses sont des avantages anormaux ou bénévoles au sens de l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992.

L'affaire a été renvoyée devant la Cour d'appel d'Anvers, qui considère, dans son arrêt de renvoi, que les articles 49 et 26 du Code des impôts sur les revenus 1992 peuvent coexister, en ce sens que des frais peuvent être rejetés au titre de frais professionnels sans que l'article 26 précité soit méconnu. Elle se demande toutefois si le principe d'égalité et de non-discrimination n'est pas violé en ce que le contribuable qui accorde un avantage en payant un prix trop élevé au bénéficiaire est traité autrement qu'un contribuable qui procure un avantage en comptabilisant un moins-perçu, étant donné que ce n'est que dans cette deuxième hypothèse qu'une double imposition est évitée, et elle pose en conséquence la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

### III. *En droit*

- A -

Par leurs conclusions du 8 décembre 2010, les juges-rapporteurs ont estimé qu'eu égard à l'arrêt n° 151/2008, un arrêt de réponse immédiate pouvait être rendu dans la présente affaire. Les parties dans l'affaire soumise au juge *a quo* n'ont pas introduit de mémoire justificatif.

- B -

B.1. L'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), dans sa version applicable aux exercices d'imposition 1996 et 1997, dispose :

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

B.2. L'article 49 du CIR 1992 dispose :

« A titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'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.

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.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.

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

B.4. En vertu de l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992, les avantages anormaux ou bénévoles sont ajoutés aux bénéfiques de celui qui les accorde, sauf si ces avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire. Selon le juge *a quo*, cette disposition n'empêche pas l'application de l'article 49 du CIR 1992, lequel précise les conditions auxquelles les frais faits ou supportés par le contribuable pendant la période imposable sont déductibles au titre de frais professionnels.

Sur la base de l'article 49, seuls peuvent être déduits au titre de frais professionnels les frais qui ont été exposés pour acquérir ou conserver des revenus. Cette disposition, dans laquelle les conditions générales de déductibilité sont formulées, ne permet pas, en principe, de déduire des frais qui ne correspondent pas à des prestations réelles.

En cas d'application de l'article 26, le droit à la déductibilité n'est pas écarté par la mesure contestée, mais expressément soumis aux conditions prévues par l'article 49. Partant, le juge *a quo* opte pour l'application autonome des deux dispositions et il rejette le point de vue selon lequel l'application de l'article 26 primerait celle de l'article 49.

Par conséquent, dans le cas également où les avantages anormaux ou bénévoles sont ajoutés aux bénéfiques imposables du bénéficiaire, les frais correspondants exposés par celui qui a accordé les avantages peuvent être refusés comme frais professionnels.

B.5. La question préjudicielle invite la Cour à dire si ces dispositions violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'elles font naître une différence de traitement entre deux catégories de sociétés qui procurent un avantage anormal ou bénévole, selon que cet avantage signifie, pour la société qui l'accorde, une dépense réelle (par exemple en cas de paiement d'un prix trop élevé pour une livraison ou pour un service, ou le paiement d'une indemnité sans contrepartie) ou bien une simple diminution des revenus (par exemple en cas de remise d'une créance). L'appelante devant le juge *a quo* soutient que ce n'est que dans le premier cas que l'avantage pourrait être imposé deux fois, à savoir dans le chef de celui qui accorde l'avantage et dans le chef du bénéficiaire de celui-ci.

B.6. 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. Ces dispositions ne contiennent aucune interdiction générale de la double imposition. Le législateur dispose en la matière d'une large liberté d'appréciation.

B.7. L'article 81 de la loi-programme du 27 avril 2007 a remplacé, à l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992, les termes « Sous réserve » par les termes « Sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve ».

En vertu de l'article 82 de la même loi-programme, cette modification législative s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2008.

Ainsi, à partir de l'exercice d'imposition 2008, l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992 a expressément la portée que le juge *a quo* confère à cette même disposition pour les exercices d'imposition 1996 et 1997.

B.8. Par son arrêt n° 151/2008 du 6 novembre 2008, la Cour a rejeté deux recours en annulation des articles 81 et 82 précités. Concernant la violation alléguée des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, la Cour était parvenue à la conclusion suivante :

« 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.9. Dès avant l'exercice d'imposition 2008, les dispositions en cause, dans l'interprétation que le juge *a quo* leur donne, s'alignant sur la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass., 30 octobre 2008, F.07.0008.F), pouvaient conduire à ce que la déduction des indemnités octroyées soit rejetée dans le chef de celui qui les accorde, même lorsqu'il s'agit d'avantages anormaux ou bénévoles qui sont imposés aussi dans le chef du bénéficiaire de ces

avantages. Par conséquent, la différence de traitement actuellement en cause qui en résulte doit aussi être considérée comme justifiée par l'objectif rappelé en B.8.

B.10. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 26, alinéa 1er, et 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 10 février 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt