

Numéro du rôle : 5222
Arrêt n° 104/2012 du 9 août 2012

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 52, 11°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable aux dettes nées avant le 17 octobre 1995, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, 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 4 octobre 2011 en cause de Patrick Staelraeve et Emilienne Van Haecke contre l'Etat belge, Service public fédéral Finances, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 13 octobre 2011, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 52, 11°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable aux dettes nées avant le 17 octobre 1995 et qui dispose que ' constituent notamment des frais professionnels (...) les intérêts effectivement payés de dettes contractées auprès de tiers par des administrateurs et des associés actifs en vue de la souscription ou de l'acquisition d'actions ou parts représentatives d'une fraction du capital social d'une société résidente dont ils perçoivent périodiquement des rémunérations au cours de la période imposable (...) ', viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les administrateurs/associés actifs qui, en raison de la déclaration de faillite de la société, voient cesser le paiement de leurs rémunérations périodiques n'ont plus droit à la déduction d'intérêts visée ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Patrick Staelraeve, demeurant à 9040 Sint-Amandsberg, Heilig Kruisplein 25;
- l'Etat belge, Service public fédéral Finances.

Patrick Staelraeve a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 6 juin 2012 :

- ont comparu :

. Me D. Bruneel *loco* Me J. Speecke, avocats au barreau de Courtrai, pour Patrick Staelraeve;

. Me O. De Pauw *loco* Me E. Van Acker, avocats au barreau de Gand, pour l'Etat belge, Service public fédéral Finances;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et J.-P. Snappe 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*

L'appelant devant le juge *a quo*, début 1991, en tant qu'associé actif-gérant, souscrit et libéré une augmentation de capital dans trois SPRL. Il a par ailleurs repris des parts dans deux autres SPRL. Afin de financer ces dépenses, il a contracté des emprunts auprès de divers établissements financiers. Il a déduit les intérêts y afférents en tant que frais professionnels.

Le fonctionnaire taxateur a rejeté cette déduction, étant donné que, eu égard aux faillites des sociétés précitées, les intérêts n'auraient pas servi à acquérir ou à conserver des revenus périodiques. Dans la décision directoriale qui statue sur la réclamation, les intérêts afférents à l'achat de parts sont admis pour deux sociétés, parce qu'en 1991, l'appelant a retiré des revenus de ces SPRL. La déduction des intérêts pour l'achat de parts dans certaines SPRL est rejetée pour les exercices d'imposition 1992 et 1993, parce que l'appelant n'a, au cours des périodes imposables correspondantes, pas retiré de revenus de ces sociétés en raison de leur faillite. Le tribunal de première instance rejette l'action du contribuable contre plusieurs cotisations à l'impôt des personnes physiques. C'est contre ce jugement qu'il est interjeté appel devant le juge *a quo*. A la demande de l'appelant, le juge *a quo* pose la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Position de l'appelant devant le juge a quo

A.1. L'article 52, 11°, en cause, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) doit être lu en combinaison avec l'article 49 de ce Code.

L'article 52, 11°, vise à ne pas entraver l'activité économique. C'est pourquoi cette disposition prévoit une déduction des intérêts de dettes qui ont été contractées par un administrateur ou un associé actif pour acquérir des parts d'une société belge dont il retire des revenus professionnels. Afin de lutter contre les abus, ces revenus professionnels doivent être acquis périodiquement. L'on évite ainsi que tous les intérêts des dettes puissent être déduits en attribuant une seule fois un montant limité, en guise de rémunération.

Cette condition de périodicité peut toutefois avoir pour conséquence que deux catégories comparables de contribuables sont traitées différemment, selon que la société concernée fait ou non faillite. La déduction, prévue par la disposition en cause, est accordée aux associés actifs et administrateurs rémunérés qui, au moment où l'emprunt est contracté, retirent des revenus de la société ou ont à tout le moins cette intention. Tant que ces revenus sont recueillis annuellement, les intérêts sont considérés comme des frais professionnels. Lorsqu'une société fait faillite, les administrateurs et les associés actifs ne peuvent plus retirer de revenus de la société, bien qu'il leur faille continuer à payer les intérêts. Or, la déduction des intérêts sera refusée à ces administrateurs et associés actifs, alors qu'elle sera accordée aux administrateurs et associés actifs d'une société n'ayant pas fait faillite.

En admettant que la règle selon laquelle le contribuable doit percevoir une rémunération périodique au cours de la période pour laquelle il souhaite déduire les intérêts constitue un critère de distinction objectif, il est permis de se demander si ce critère est raisonnablement justifié à la lumière du but poursuivi. Tel n'est pas le cas selon l'appelant devant le juge *a quo*, étant donné que le critère de la périodicité des rémunérations ne tient pas compte de circonstances indépendantes de la volonté du contribuable qui, en cas de faillite, ne reçoit plus de rémunération de la société, alors qu'il a contracté une dette dans le but d'acquérir de tels revenus. Appliqué aux administrateurs et aux associés actifs de sociétés faillies, ce critère a pour conséquence que les intérêts ne sont plus considérés comme des frais professionnels. La qualification de frais professionnels ne peut cependant être

donnée qu'au moment où l'emprunt est contracté et pas chaque année à nouveau. La condition de la rémunération périodique sert à lutter contre les abus, mais ne tient pas compte de circonstances qui échappent à la volonté du contribuable.

Dans l'interprétation selon laquelle l'article 52, 11°, du CIR 1992 ne permet pas de déduire les intérêts s'il n'est plus possible de respecter la condition de la périodicité de la rémunération par suite de circonstances qui échappent à la volonté du contribuable, comme en cas de faillite, cette disposition viole, selon l'appelant devant le juge *a quo*, le principe d'égalité et de non-discrimination. Dans l'interprétation selon laquelle la disposition en cause n'interdit pas la déduction dans les circonstances précitées, celle-ci ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Position du Conseil des ministres

A.2. En ordre principal, le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle est irrecevable, étant donné qu'elle porte en réalité sur l'opportunité de la mesure en cause. La Cour n'est pas compétente à cet égard. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider si les conséquences d'une activité professionnelle qui perdurent après la faillite conservent ou non un caractère professionnel.

A.3. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Il résulte de la lecture combinée des articles 49 et 52, 11°, du CIR 1992 que les contribuables qui ne perçoivent plus de rémunérations imposables par suite d'une faillite ne peuvent pas déduire comme frais professionnels les intérêts des dettes visées à l'article 52, 11°. L'article 49 prévoit un régime général relatif aux frais professionnels, alors que l'article 52, 11°, règle une forme spécifique de frais professionnels, à savoir les intérêts de dettes. Ce régime s'applique à tous les contribuables, de sorte qu'il n'est pas question d'une différence de traitement.

La condition selon laquelle le contribuable doit avoir retiré au cours de la période imposable des rémunérations périodiques de la société doit être appréhendée à la lumière de la règle générale selon laquelle certaines dépenses ne sont déductibles à titre de frais professionnels que si elles ont été effectuées afin d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels. Lorsque, par suite de la faillite de la société, il n'est plus octroyé de rémunérations, il convient d'admettre que le contribuable en question n'est pas en mesure de prouver que les intérêts ont été payés pour acquérir ou conserver des revenus professionnels.

La différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui ne peuvent plus percevoir de rémunérations par suite d'une faillite et, d'autre part, les contribuables qui continuent de percevoir des rémunérations parce qu'il n'y a pas eu de faillite est raisonnablement justifiée. En effet, cette différence de traitement découle de l'application de l'article 49 du CIR 1992, qui contient le principe de l'annualité de 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.

Le Conseil des ministres observe encore que si la condition formulée par l'article 52, 11°, relativement à la périodicité de la rémunération devait uniquement être appréciée au cours de la période imposable où la dette a été contractée, cette mesure pourrait facilement être contournée en attribuant seulement une rémunération au cours de cette période imposable, ce que le législateur n'a pas voulu.

- B -

Quant à la disposition en cause

B.1.1. La question préjudicielle concerne la compatibilité de l'article 52, 11°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Dans sa version applicable au litige au fond, la disposition en cause prévoit :

« Sous réserve des dispositions des articles 53 à 66, constituent notamment des frais professionnels :

[...]

11° les intérêts effectivement payés de dettes contractées auprès de tiers par des administrateurs et des associés actifs en vue de la souscription ou de l'acquisition d'actions ou parts représentatives d'une fraction du capital social d'une société résidente dont ils perçoivent périodiquement des rémunérations au cours de la période imposable; [...] ».

B.1.2. Selon le juge *a quo*, l'article 52, 11°, prévoit, s'agissant de la déductibilité des intérêts qui y sont visés, des conditions supplémentaires par rapport aux conditions générales de déductibilité formulées à l'article 49 du CIR 1992, qui 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 [tels] ».

Quant à la recevabilité de la question préjudicielle

B.2.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle ne serait pas recevable parce qu'elle porterait en réalité sur l'opportunité de la mesure en cause.

B.2.2. La question préjudicielle n'a pas pour objet l'opportunité de la mesure en cause, mais porte sur sa compatibilité avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.3. La juridiction *a quo* demande à la Cour si la disposition en cause viole le principe d'égalité et de non-discrimination en ce que les administrateurs et associés actifs qui ne perçoivent plus périodiquement des rémunérations pendant la période imposable en raison de la déclaration de faillite de la société ne peuvent plus déduire à titre de frais professionnels les intérêts des dettes contractées en vue de la souscription ou de l'acquisition de parts dans la société dont ils percevaient périodiquement des rémunérations avant la faillite.

B.4.1. La déductibilité, à titre de frais professionnels, des intérêts de certaines dettes était à l'origine réglée par l'article 26 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre.

Il ressort des travaux préparatoires de cette loi que la possibilité de déduire les intérêts de dettes sur des revenus mobiliers a été supprimée afin d'éviter les abus des contribuables. « Pour ne pas entraver l'activité économique », le législateur a toutefois prévu la déductibilité, à titre de charges professionnelles, des « intérêts de dettes contractées en vue de la constitution, de l'augmentation du capital et de la reprise d'une société belge par l'acquisition

des actions ou parts de cette société », à condition que « les intéressés exercent une activité productive d'une rémunération » (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-1, p. 22).

B.4.2. L'article 26 de la loi du 20 juillet 1990 portant des dispositions économiques et fiscales a ajouté à la réglementation antérieure la condition selon laquelle le contribuable concerné doit avoir perçu périodiquement des rémunérations au cours de la période imposable.

L'objectif du législateur était précisé comme suit dans les travaux préparatoires :

« Il s'avère [...] que le texte actuel comporte un certain nombre de lacunes qui, dans une certaine mesure, rendent illusoire la lutte contre les abus, ainsi que des imprécisions susceptibles de créer un climat d'insécurité juridique tant pour le contribuable que pour l'Administration » (*Doc. parl.*, Chambre, 1989-1990, n° 1218/1, p. 14).

En ce qui concerne la périodicité des rémunérations, il est mentionné ce qui suit, dans l'exposé des motifs :

« Par ailleurs, l'article 305 de la loi du 22 décembre 1989 a introduit une exigence de périodicité dans le paiement des rémunérations que le contribuable perçoit de la société dont il détient les titres et dont il est administrateur ou associé.

L'occasion des présentes modifications est saisie pour préciser que, par 'périodiquement', il faut entendre au moins une fois par an, eu égard aux principes de [l'annalité] de l'impôt et de l'article 44 [actuellement l'article 49] du CIR.

Il est encore indiqué que les rémunérations payées annuellement doivent présenter une relation normale avec la hauteur des sommes empruntées » (*ibid.*).

B.5. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider à quelles conditions les intérêts de certaines dettes sont déductibles ou non à titre de frais professionnels.

B.6. Aux termes de l'article 49 du CIR 1992, constituent des frais professionnels « les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables ».

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

Selon l'article 52, 11°, en cause, du même Code, constituent des frais professionnels « les intérêts effectivement payés de dettes contractées auprès de tiers par des administrateurs et des associés actifs en vue de la souscription ou de l'acquisition d'actions ou parts représentatives d'une fraction du capital social d'une société résidente dont ils perçoivent périodiquement des rémunérations au cours de la période imposable ».

B.7. Il ressort des travaux préparatoires cités en B.4 que la mesure en cause a été adoptée dans le but de lutter contre les abus des contribuables. Pour atteindre cet objectif, il a été prévu une périodicité des rémunérations au cours de la période imposable. Ceci permet d'éviter que les intérêts des dettes contractées puissent être déduits à titre de frais professionnels pour plusieurs périodes imposables, même dans le cas où, par exemple, la société n'aurait octroyé qu'à une seule occasion un montant limité en guise de rémunération au contribuable concerné.

B.8. Le fait qu'en cas de circonstances indépendantes de la volonté du contribuable, telles que la faillite d'une société, des rémunérations ne soient plus versées au contribuable concerné, de sorte qu'il n'est plus satisfait à la condition de périodicité, n'énervé pas le caractère justifié de la mesure en cause.

Il découle de ce qui précède que l'article 52, 11°, du CIR 1992 n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.9. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 52, 11°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable aux dettes nées avant le 17 octobre 1995, ne viole pas les articles 10 et 11 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 9 août 2012.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt