

Numéro du rôle : 5521
Arrêt n° 149/2013 du 7 novembre 2013

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 2002 à 2004, posée par la Cour d'appel de Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par arrêt du 16 novembre 2012 en cause de la SA « Société belge de Commerce » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 26 novembre 2012, la Cour d'appel de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 26, alinéa 1er, du C.I.R. 1992, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 2002 à 2004, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il conduit à une double imposition économique de l'avantage anormal et/ou bénévole consenti par une entreprise belge à une autre entreprise belge, alors que cette double imposition est susceptible d'être évitée si le bénéficiaire de l'avantage est une entreprise établie à l'étranger sur base des articles 4, 6, 7 et 12 de la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Société belge de Commerce », dont le siège social est établi à 6040 Charleroi, Zoning Industriel de Jumet, 2ème rue;
- le Conseil des ministres.

La SA « Société belge de Commerce » a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 2 juillet 2013, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 18 septembre 2013, après avoir invité les parties à répondre, dans un mémoire complémentaire à introduire le 9 septembre 2013 au plus tard et dont elles échangeraient une copie dans le même délai, à la question suivante :

« Le caractère éventuellement frauduleux des avantages anormaux en cause a-t-il ou non été établi par voie juridictionnelle, notamment dans le cadre de la procédure pénale en cours évoquée dans l'arrêt de renvoi, depuis le renvoi de l'affaire devant la Cour constitutionnelle ? ».

La SA « Société belge de Commerce » et le Conseil des ministres ont introduit des mémoires complémentaires.

A l'audience publique du 18 septembre 2013 :

- ont comparu :
 - . Me F. Fogli, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SA « Société belge de Commerce »;
 - . Me J.-F. Dizier, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et T. Merckx-Van Goey 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*

Le juge *a quo* relève que l'une des questions litigieuses portées devant lui a trait au paiement par la partie appelante de prestations à une autre société dont l'administrateur-délégué est également l'administrateur-délégué de la partie appelante.

La partie appelante devant le juge *a quo* fait valoir que, selon l'Etat belge, les sommes payées à l'autre société l'ont été sans contrepartie pour elle, si bien qu'elles constituent des avantages anormaux, au sens de l'article 26 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il était applicable à cette époque. Selon cette partie, cet avantage a donc constitué un élément de la base imposable de la société avec laquelle elle avait contracté et ne pourrait dès lors réintégrer sa propre base imposable.

Le juge *a quo* rappelle la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle, lorsque l'administration a légalement rejeté, en vertu de l'article 49 du CIR 1992, les frais professionnels vantés par le contribuable, ces frais intègrent sa base imposable sans que le juge ne doive vérifier si l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992 trouve également à s'appliquer.

Après avoir souligné que la Cour avait rejeté l'idée que l'article 26 du CIR 1992 primerait l'article 49 du même Code, le juge *a quo* prend note de ce que la partie appelante estime qu'une différence de traitement existe entre les entreprises établies en Belgique selon que le bénéficiaire de l'avantage anormal est lui-même établi en Belgique ou à l'étranger.

Il estime dès lors nécessaire de poser la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité de la question

A.1. Le Conseil des ministres estime que la question est irrecevable en ce qu'elle ne vise, comme norme contrôlée, que l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992 alors que seule l'application de l'article 49 du CIR 1992 fonde l'impôt contesté devant la juridiction *a quo*. Selon lui, la question serait dès lors manifestement inutile à la solution du litige.

Le Conseil des ministres relève encore, en se fondant sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, que la situation fiscale du contribuable dans le cadre d'une situation purement interne ne peut être comparée à celle du contribuable agissant dans le cadre d'une activité transfrontalière, si bien que, sous cet angle également, la question préjudicielle serait irrecevable.

A.2. La partie appelante devant le juge *a quo* rappelle, à titre préliminaire, que c'est en principe à la juridiction *a quo* de déterminer si la question qu'elle adresse à la Cour est utile à la solution du litige pendant

devant elle. En outre, elle estime que la discrimination qui l'affecte découle de l'interprétation qui est donnée par le juge *a quo* à l'article 26 du CIR 1992 et selon laquelle cet article ne prime pas l'article 49 du même Code.

Cette même partie considère encore que l'argument du Conseil des ministres relatif à la non-comparabilité des situations visées dans la question préjudicielle pourrait sans doute être reçu dans le cadre d'un litige porté devant la Cour de justice, mais non devant la Cour constitutionnelle, puisque cette dernière peut tout à fait se saisir d'une comparaison entre ces situations, les situations purement internes n'échappant pas à son contrôle. Pour le surplus, cette partie relève que, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt C-311/08 de la Cour de justice, l'application de la disposition en cause aboutissait à défavoriser les contribuables exerçant une activité transfrontalière, *quod non* en l'espèce.

Quant au fond

A.3. La partie appelante devant le juge *a quo* met tout d'abord en lumière les positions doctrinales et jurisprudentielles selon lesquelles, lorsque la déduction pour frais professionnels de certains avantages concédés par un contribuable à un autre contribuable est rejetée, il convient d'éviter la double imposition de ces sommes, dans le chef du contribuable ayant réalisé cette dépense et dans le chef du contribuable en ayant tiré profit.

Cette partie relève notamment, à cet égard, que le législateur a modifié, par la loi-programme du 27 avril 2007, le libellé de la disposition en cause, en précisant que cette dernière s'applique sans préjudice de l'article 49 du CIR 1992, afin de mettre un terme au courant jurisprudentiel estimant que la disposition en cause primait cet article 49. Selon elle, une telle intervention législative démontrerait l'existence d'une position jurisprudentielle en sens contraire qui devrait être appliquée en l'espèce puisque les faits de la cause remontent à une période antérieure à l'entrée en vigueur de la loi-programme du 27 avril 2007.

A.4. La partie appelante devant le juge *a quo* reconnaît cependant que la position jurisprudentielle et doctrinale faisant primer l'article 26 sur l'article 49 du CIR 1992 a été condamnée par la Cour de cassation pour des raisons qui lui paraissent critiquables. Néanmoins, cette partie estime que, si elle doit être interprétée dans le sens retenu par la Cour de cassation, la disposition en cause aboutit à un traitement discriminatoire.

En effet, la Belgique a ratifié la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (ci-après : Convention d'arbitrage). Même si cette Convention ne concerne que les situations transnationales, la partie appelante devant le juge *a quo* estime que ne pas étendre la lutte contre la double imposition aux situations purement internes violerait les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.5. Selon la partie appelante devant le juge *a quo*, l'article 4 de ladite Convention permet, comme l'article 26 du CIR 1992, de réintégrer dans la base imposable de l'entreprise résidente des avantages anormaux ou bénévoles qu'elle a concédés à une autre entreprise non résidente avec laquelle elle entretient des relations d'interdépendance. Toutefois, selon cette partie, dans un tel cas, la Convention d'arbitrage impose aux Etats concernés de se concerter afin d'éliminer la double imposition selon une procédure prédéterminée et dans une certaine mesure contraignante. En effet, à défaut d'accord à la suite d'une concertation entre Etats concernés, une commission consultative doit être constituée qui rend un avis contraignant pour les Etats en cause, à moins qu'ils adoptent de commun accord une autre décision.

Selon la partie appelante devant le juge *a quo*, une telle différence de traitement selon que l'avantage anormal ou bénévole a été concédé à une entreprise résidente ou à une entreprise établie à l'étranger n'est pas raisonnablement justifiée.

A.6. La partie appelante devant le juge *a quo* relève qu'un moyen analogue avait été formulé, dans le recours en annulation ayant donné lieu à l'arrêt n° 151/2008, mais que ce dernier avait été jugé irrecevable par la Cour au motif que les parties requérantes n'avaient pas correctement identifié les normes de référence invoquées

à l'appui de leur moyen. Selon cette partie, la question posée par le juge *a quo* satisfait en revanche totalement aux exigences de recevabilité imposées par la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle.

A.7. La partie appelante devant le juge *a quo* souligne encore que la jurisprudence de la Cour est établie en ce sens que les différences de traitement en la matière peuvent être justifiées par le souci de lutter contre les abus fiscaux. Elle estime toutefois qu'en l'espèce, un tel objectif doit être mis en balance avec les finalités poursuivies par la Convention d'arbitrage, à savoir éviter qu'une double imposition provoque des distorsions de concurrence ou des entraves aux mouvements de capitaux.

Selon cette partie, la circonstance que, comme le soutient le Conseil des ministres, la Convention d'arbitrage n'imposerait pas, dans tous les cas, d'éliminer la double imposition n'est pas de nature à rendre l'interprétation de la disposition en cause retenue par le juge *a quo* compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination. Il faudrait en effet, selon elle, laisser au juge du fond le soin de procéder, comme dans le cadre de la Convention en cause, à un examen au cas par cas.

A.8. Le Conseil des ministres relève tout d'abord que la Cour a considéré que le législateur pouvait légitimement imposer doublement des avantages anormaux ou bénévoles compte tenu du risque d'usage abusif du régime consacré à l'article 26 du CIR 1992 et qu'elle a souligné que les articles 10 et 11 de la Constitution ne contenaient aucune interdiction générale de la double imposition.

Quant à la Convention d'arbitrage invoquée dans la question préjudicielle, le Conseil des ministres souligne qu'elle crée une procédure visant à résoudre les différends entre Etats liés à la double imposition des entreprises dans des situations transnationales sans imposer l'obligation d'éliminer la double imposition dans tous les cas.

Il relève ainsi que l'article 8 de la Convention d'arbitrage dispense un Etat partie à la Convention d'entamer la procédure de concertation lorsqu'une des entreprises concernées encourt une « pénalité grave » et que, à l'occasion de la ratification, l'Etat belge a déposé une observation unilatérale selon laquelle la pénalité grave devait s'entendre d'une sanction pénale ou administrative imposée en cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse. Le Conseil des ministres soutient encore que bon nombre d'autres Etats parties à cette Convention ont présenté des observations unilatérales comparables.

Il s'ensuit, selon le Conseil des ministres, que si on appréhende cette Convention comme permettant d'éviter que l'Etat de résidence du contribuable impose l'avantage anormal que celui-ci a concédé à un contribuable résidant dans un autre Etat contractant qui impose également cet avantage anormal, il conviendrait d'examiner chaque cas d'espèce, en sachant qu'une rectification en faveur du bénéficiaire de l'avantage n'est pas toujours garantie. Le Conseil des ministres estime dès lors que la différence de traitement ne découle pas du seul texte de la Convention d'arbitrage.

Cette même partie souligne enfin que, dans l'arrêt C-311/08, la Cour de justice a validé la disposition en cause en tant qu'elle s'applique à une situation transfrontalière.

A.9. Interrogée par la Cour, la partie appelante devant le juge *a quo* souligne que la question du caractère éventuellement frauduleux des avantages anormaux et bénévoles n'a été tranchée ni par le Tribunal correctionnel de Charleroi ni par le juge *a quo*.

Quant à la réponse apportée par le Conseil des ministres, celle-ci tient en ce que, si aucune décision pénale n'a pour l'instant établi le caractère frauduleux des avantages anormaux en cause, il n'en demeure pas moins que, dans son arrêt de renvoi, définitif sur ce point, le juge *a quo* a maintenu l'application de la cotisation distincte au taux de 309 % en raison de l'existence de ventes « au noir », traduisant ainsi une violation intentionnelle par le contribuable des dispositions fiscales.

- B -

B.1.1. Tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 26 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) 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.

Nonobstant la restriction prévue à l'alinéa 1er, sont ajoutés aux bénéfices propres les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle accorde à :

1° un contribuable visé à l'article 227 à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance;

2° un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique;

3° un contribuable visé à l'article 227 qui a des intérêts communs avec le contribuable ou l'établissement visés au 1° ou au 2° ».

Tel qu'il a été modifié par l'article 81 de la loi-programme du 27 avril 2007, ce même article dispose désormais :

« Sans préjudice de l'application de l'article 49 et 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.

Nonobstant la restriction prévue à l'alinéa 1er, sont ajoutés aux bénéfices propres les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle accorde à :

1° un contribuable visé à l'article 227 à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance;

2° un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique;

3° un contribuable visé à l'article 227 qui a des intérêts communs avec le contribuable ou l'établissement visés au 1° ou au 2° ».

B.1.2. Tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 54 du CIR 1992 dispose :

« Les intérêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de prestations ou de services, ne sont pas considérés comme des frais professionnels lorsqu'ils sont payés ou attribués directement ou indirectement à un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, à moins que le contribuable ne justifie par toutes voies de droit qu'ils répondent à des opérations réelles et sincères et qu'ils ne dépassent pas les limites normales ».

B.1.3. Tel qu'il est applicable au litige pendant devant le juge *a quo*, l'article 227 du CIR 1992 dispose :

« Sont assujettis à l'impôt des non-résidents :

1° les non-habitants du Royaume, y compris les personnes visées à l'article 4;

2° les sociétés étrangères ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge et qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration;

3° les Etats étrangers, leurs subdivisions politiques et collectivités locales ainsi que toutes les personnes morales qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ou se livrent, sans but lucratif, exclusivement à des opérations visées à l'article 182 ».

B.1.4. 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 [tels] ».

Sur la base de cet 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.

B.1.5. Tel qu'il a été modifié par l'article 2 de la loi du 21 juin 2004 « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et 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 », qui y a inséré un paragraphe 2, et par l'article 15 de la loi du 11 décembre 2008 « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre, modifiée par la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 », qui y a inséré un paragraphe 3, l'article 185 du CIR 1992 dispose :

« § 1er. Les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués.

§ 2. Sans préjudice de l'alinéa 2, pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques :

a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;

b) lorsque, dans les bénéfices d'une 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, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.

L'alinéa 1er s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23 juillet 1990 et des conventions internationales préventives de la double imposition.

§ 3. Le montant des pertes professionnelles éprouvées dans des établissements étrangers ou inhérentes à des actifs situés à l'étranger dont dispose la société et qui sont situés dans un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, n'est pas pris en considération pour déterminer la base imposable, sauf pour ce qui concerne la partie proportionnelle de ces pertes pour laquelle la société démontre qu'elle n'est pas déduite des bénéfices imposables de cet établissement dans l'Etat où il est situé ni compensée avec des bénéfices exonérés en Belgique d'autres établissements étrangers de la société ».

B.1.6. L'article 1er de la Convention 90/436/CEE « relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées » (ci-après : Convention d'arbitrage) dispose :

« 1. La présente convention s'applique lorsque, aux fins de l'imposition, les bénéfices qui sont inclus dans les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant sont ou seront probablement inclus également dans les bénéfices d'une entreprise d'un autre Etat contractant du fait que les principes énoncés à l'article 4 et appliqués soit directement, soit dans des dispositions correspondantes de la législation de l'Etat concerné, ne sont pas respectés.

2. Aux fins de l'application de la présente convention, un établissement stable d'une entreprise d'un Etat contractant situé dans un autre Etat contractant est considéré comme une entreprise de l'Etat dans lequel il est situé.

3. Le paragraphe 1 est également applicable lorsqu'une quelconque des entreprises concernées a subi des pertes au lieu de réaliser des profits ».

B.1.7. Les articles 4 à 8 de la même Convention disposent :

« Article 4. L'application de la présente convention est régie par les principes suivants :

1) Lorsque :

a) une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un autre Etat contractant

ou que

b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise d'un autre Etat contractant,

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2) Lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans un autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

Article 5. Lorsqu'un Etat contractant envisage de corriger les bénéfices d'une entreprise en application des principes énoncés à l'article 4, il informe en temps voulu l'entreprise de son intention et lui donne l'occasion d'informer l'autre entreprise de manière à permettre à celle-ci d'informer à son tour l'autre Etat contractant.

Toutefois, l'Etat contractant qui fournit cette information ne doit pas être empêché d'effectuer la correction envisagée.

Si, après communication de l'information en question, les deux entreprises et l'autre Etat contractant acceptent la correction, les articles 6 et 7 ne s'appliquent pas.

Article 6. 1. Lorsqu'une entreprise estime que, dans l'un quelconque des cas auxquels la présente convention s'applique, les principes énoncés à l'article 4 n'ont pas été respectés, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats contractants concernés, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou dans lequel est situé son établissement stable. Le cas doit être soumis dans les trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne ou est susceptible d'entraîner une double imposition au sens de l'article 1er.

L'entreprise indique en même temps à l'autorité compétente si d'autres Etats contractants peuvent être concernés par le cas. L'autorité compétente avise ensuite sans délai les autorités compétentes de ces autres Etats contractants.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de tout autre Etat contractant concerné, en vue d'éliminer la double imposition sur la base des principes énoncés à l'article 4. L'accord amiable est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants concernés.

Article 7. 1. Si les autorités compétentes concernées ne parviennent pas à un accord éliminant la double imposition dans un délai de deux ans à compter de la première date à laquelle le cas a été soumis à l'une des autorités compétentes conformément à l'article 6 paragraphe 1, elles constituent une commission consultative qu'elles chargent d'émettre un avis sur la façon d'éliminer la double imposition en question.

Les entreprises peuvent utiliser les possibilités de recours prévues par le droit interne des Etats contractants concernés; toutefois, lorsqu'un tribunal a été saisi du cas, le délai de deux ans indiqué au premier alinéa commence à courir à la date à laquelle la décision prise en dernière instance dans le cadre de ces recours internes est devenue définitive.

2. Le fait que la commission consultative a été saisie du cas n'empêche pas un Etat contractant d'engager ou de continuer, pour ce même cas, des poursuites judiciaires ou des procédures visant à appliquer des sanctions administratives.

3. Dans le cas où la législation interne d'un Etat contractant ne permet pas aux autorités compétentes de déroger aux décisions de leurs instances judiciaires, le paragraphe 1 n'est applicable que si l'entreprise associée de cet Etat a laissé écouler le délai de présentation du recours ou s'est désistée de ce recours avant qu'une décision ait été rendue. Cette disposition n'affecte pas le recours dans la mesure où il porte sur d'autres éléments que ceux visés à l'article 6.

4. Les autorités compétentes peuvent convenir de déroger, avec l'accord des entreprises associées intéressées, aux délais visés au paragraphe 1.

5. Dans la mesure où les dispositions des paragraphes 1 à 4 ne sont pas appliquées, les droits de chacune des entreprises associées, tels que prévus à l'article 6, ne sont pas affectés.

Article 8. 1. L'autorité compétente d'un Etat contractant n'est pas obligée d'entamer la procédure amiable ou de constituer la commission consultative visée à l'article 7 lorsqu'il est décidé définitivement, par une procédure judiciaire ou administrative, qu'une des entreprises concernées, par des actes donnant lieu à une correction des bénéfiques au titre de l'article 4, est passible d'une pénalité grave.

2. Lorsqu'une procédure judiciaire ou administrative visant à statuer qu'une des entreprises concernées, par des actes donnant lieu à une correction des bénéfiques au titre de l'article 4, est passible d'une pénalité grave, est en cours en même temps qu'une des procédures visées aux articles 6 et 7, les autorités compétentes peuvent suspendre le déroulement de ces dernières procédures jusqu'à l'aboutissement de ladite procédure judiciaire ou administrative ».

B.1.8. Les articles 11 à 14 de la même Convention disposent :

« Article 11. 1. La commission consultative visée à l'article 7 rend son avis dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle elle a été saisie.

La commission consultative doit fonder son avis sur les dispositions de l'article 4.

2. La commission consultative se prononce à la majorité simple de ses membres. Les autorités compétentes concernées peuvent convenir de règles complémentaires de procédure.

3. Les frais de procédure de la commission consultative, à l'exclusion des frais exposés par les entreprises associées, sont répartis de façon égale entre les Etats contractants concernés.

Article 12. 1. Les autorités compétentes parties à la procédure visée à l'article 7 prennent d'un commun accord, en se fondant sur les dispositions de l'article 4, une décision assurant l'élimination de la double imposition dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle la commission consultative a rendu son avis.

Les autorités compétentes peuvent prendre une décision qui s'écarte de l'avis de la commission consultative. Si elles ne parviennent pas à un accord à ce sujet, elles sont tenues de se conformer à l'avis rendu.

2. Les autorités compétentes peuvent convenir de la publication de la décision visée au paragraphe 1, sous réserve de l'assentiment des entreprises concernées.

Article 13. Le caractère définitif des décisions prises par les Etats contractants concernés au sujet de l'imposition des bénéficiaires provenant d'une opération entre entreprises associées ne s'oppose pas au recours aux procédures visées aux articles 6 et 7.

Article 14. Aux fins de l'application de la présente convention, la double imposition des bénéficiaires est considérée comme éliminée :

a) si les bénéficiaires sont inclus dans le calcul des bénéficiaires soumis à imposition dans un Etat seulement

ou

b) si le montant de l'impôt auquel ces bénéficiaires sont soumis dans un Etat est diminué d'un montant égal à celui de l'impôt dont ils sont grevés dans l'autre Etat ».

B.1.9. En ce qui concerne l'article 8, la déclaration individuelle de la Belgique est la suivante :

« Par ' pénalité grave ', il faut entendre une sanction pénale ou administrative en cas :

- soit de délit de droit commun commis dans un but de fraude fiscale,
- soit d'infraction à des dispositions du Code des impôts sur le revenu ou à des arrêtés pris pour leur exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire ».

B.1.10. Par la loi du 17 mars 1993, le législateur a approuvé la Convention d'arbitrage ainsi que son acte final et les déclarations y annexées.

Par la loi du 27 février 2003, le législateur a porté assentiment au Protocole modifiant la Convention d'arbitrage.

B.2. La Cour est interrogée sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2002 à 2004, en ce que cette disposition établit une différence de traitement entre les entreprises résidentes belges et les entreprises établies sur le territoire d'un autre Etat partie à la Convention d'arbitrage.

En effet, si l'entreprise bénéficiaire d'un avantage anormal ou bénévole, consenti par une entreprise belge, au travers d'une dépense non déductible, est établie en Belgique, la disposition en cause aboutirait à une double imposition économique de cet avantage alors que, si cette entreprise était établie sur le territoire d'un autre Etat partie à la Convention d'arbitrage, cette double imposition pourrait être évitée en vertu des articles 4, 6, 7 et 12 de la Convention d'arbitrage.

B.3.1. Le juge *a quo* interprète donc la disposition en cause en ce sens qu'elle ne fait pas obstacle à l'application de l'article 49 du CIR 1992 aux fins de déterminer si la dépense, constitutive d'un avantage anormal ou bénévole, peut être déduite des bénéfices de l'entreprise qui l'octroie.

Cette interprétation s'appuie sur la jurisprudence de la Cour de cassation en vertu de laquelle :

« Aux termes de l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa rédaction applicable aux exercices litigieux, 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.

Cette disposition, qui concerne la détermination des bénéfices imposables des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, permet, en dérogeant aux dispositions de la loi fiscale qui ne soumettent à l'impôt que les bénéfices entrés dans le patrimoine d'une

entreprise, à l'exclusion de ceux qu'elle aurait pu réaliser si elle avait géré ses affaires autrement qu'elle ne l'a fait, de prévenir l'effet sur l'exacte perception de l'impôt des opérations auxquelles elle s'applique.

Sans exiger nécessairement que l'opération ait été réalisée dans l'intention de soustraire un bénéficiaire taxable à l'impôt, l'article 26, alinéa 1er, entend, par avantages anormaux, les avantages qui, eu égard aux circonstances économiques du moment, sont contraires à l'ordre habituel des choses, aux règles, ou aux usages commerciaux établis et, par avantages bénévoles, les avantages accordés sans qu'ils constituent l'exécution d'une obligation, ou ceux qui sont accordés sans aucune contrepartie.

L'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 précise les conditions auxquelles des frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable sont déductibles à titre de frais professionnels.

Ni cette disposition ni aucune autre ne prévoit que le caractère de frais professionnels ne pourrait être dénié à des dépenses qui interviennent dans la détermination des revenus imposables de ceux qui ont reçu les paiements qui y correspondent.

De ce que des dépenses ne réunissent pas les conditions requises pour être déductibles au titre de frais professionnels, il ne résulte ni que ces dépenses constitueraient des avantages anormaux ou bénévoles au sens de l'article 26, alinéa 1er, ni que, pour être imposables, elles dussent être ajoutées à des bénéficiaires propres dont elles n'ont, du fait de leur rejet comme frais professionnels, pas à être déduites.

Le juge qui décide que l'administration a, sur la base de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, légalement rejeté des frais professionnels vantés par le contribuable ne doit, dès lors, pas vérifier si les conditions d'application de l'article 26, alinéa 1er, de ce Code sont réunies » (Cass., 30 octobre 2008, *Pas.*, 2008, n° 598. Voy. aussi Cass., 12 juin 2009, *Pas.*, 2009, n° 401; Cass., 10 juin 2010, *Pas.*, 2010, n° 414; Cass., 22 septembre 2011, *Pas.*, 2011, n° 494).

De même, le juge *a quo* interprète la Convention d'arbitrage comme s'appliquant aux cas où l'avantage anormal ou bénévole prend la forme d'une dépense dans le chef de l'entreprise qui l'octroie.

Cette interprétation peut trouver un appui dans l'arrêt du 21 janvier 2010 (*SGI*, C-311/08), par lequel la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que l'imposition d'un avantage anormal ou bénévole dans le chef de l'entreprise l'ayant octroyé constituait une entrave à la liberté d'établissement, nonobstant l'existence de la Convention d'arbitrage, et alors même que les avantages en cause représentaient à la fois une dépense et un manque à gagner dans le chef de cette entreprise.

C'est dans cette interprétation que la Cour répond à la question préjudicielle.

B.3.2. En outre, la Cour relève que le juge *a quo* n'a pas constaté que l'octroi de l'avantage anormal ou bénévole en cause dans l'affaire pendante devant lui se caractérisait par une intention frauduleuse. Il n'appartient pas à la Cour de se prononcer sur cette question.

B.3.3. Il ressort encore de la motivation de la décision de renvoi que la société ayant accordé l'avantage anormal ou bénévole entretient des liens d'interdépendance avec la société bénéficiaire, au sens de l'article 4 de la Convention d'arbitrage.

La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.4.1. Le Conseil des ministres conteste la recevabilité de la question préjudicielle au motif que la différence de traitement en cause ne découle pas du seul article 26, alinéa 1er, du CIR 1992, mais aussi de l'article 49 du même Code.

B.4.2. L'interprétation retenue par le juge *a quo* des dispositions qu'il soumet au contrôle de la Cour est celle qui, en règle, est prise en compte par la Cour, à moins qu'elle n'apparaisse comme manifestement erronée.

En l'espèce, la question préjudicielle ne part pas d'une prémisse manifestement erronée dans la mesure où, comme il a été relevé en B.3.1, c'est bien l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992, tel qu'il est interprété par la Cour de cassation, qui interdit d'écarter l'application de l'article 49 du CIR 1992, même lorsque la dépense, constitutive de l'avantage anormal ou bénévole, intervient pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire de cet avantage. De même, il est incontestable que l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992 ne prévoit pas de mécanisme analogue à la procédure de conciliation prévue par la Convention d'arbitrage.

L'exception du Conseil des ministres est rejetée.

B.5.1. Le Conseil des ministres estime encore que la question préjudicielle porte sur une différence de traitement entre une situation purement interne et une situation transfrontalière, alors que ces situations ne sont pas comparables.

B.5.2. Des entreprises établies en Belgique qui ont accordé un avantage anormal ou bénéfique à une autre entreprise établie en Belgique et des entreprises établies en Belgique qui ont accordé un avantage anormal ou bénéfique à une entreprise établie dans un autre Etat partie à la Convention, peuvent être comparées de manière pertinente pour ce qui est de l'imposition de cet avantage à l'impôt des sociétés, même s'il n'y a un élément transfrontalier que dans le deuxième cas et non dans le premier.

B.5.3. L'exception est rejetée.

B.6.1. Les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ne contiennent aucune interdiction générale de la double imposition.

En outre, il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de déterminer quels sont les objectifs qu'il souhaite poursuivre en matière fiscale et de décider à quelles conditions les dépenses d'une entreprise sont déductibles au titre de frais professionnels. Celui-ci dispose, en la matière, d'une large marge d'appréciation.

Le législateur pouvait donc décider d'opter pour l'application autonome des articles 26, alinéa 1er, et 49 du CIR 1992 et rejeter le point de vue selon lequel l'application de l'article 26 primerait celle de l'article 49.

B.6.2. Par son arrêt n° 151/2008 du 6 novembre 2008, la Cour a jugé :

« [Le] législateur pouvait considérer, eu égard à la nature même des avantages anormaux ou bénéfiques, 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 [en cause] peut être de nature à prévenir ce risque, elle n'est pas dépourvue de justification raisonnable ».

B.7. Il s'ensuit 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. Il ne s'agit pas davantage d'une entrave injustifiée à la liberté d'établissement (CJUE, 21 janvier 2010, C-311/08, *SGD*).

B.8.1. La question préjudicielle invite néanmoins la Cour à comparer la situation d'une entreprise résidant en Belgique et qui consent une dépense non déductible, constitutive d'un avantage anormal ou bénévole, au profit d'un bénéficiaire résident belge, avec celle d'une entreprise résidant en Belgique et qui octroie un même avantage à un bénéficiaire établi dans un autre Etat partie à la Convention d'arbitrage.

B.8.2. Envisagée sous cet angle, la disposition en cause crée une différence de traitement entre contribuables, fondée sur le champ d'application territorial de la Convention d'arbitrage et, partant, sur le lieu de résidence du bénéficiaire de l'avantage anormal ou bénévole, octroyé par l'entreprise établie en Belgique, et avec laquelle ce bénéficiaire entretient des liens d'interdépendance.

En effet, l'entreprise résidente belge qui a consenti une telle dépense est, en dehors de tout comportement frauduleux, imposée sur l'avantage anormal ou bénévole qu'elle a accordé, même lorsque ce dernier est aussi taxé dans le chef de son bénéficiaire, résident belge. Inversement, lorsque le bénéficiaire de cet avantage anormal ou bénévole est établi sur le territoire d'un autre Etat partie à la Convention d'arbitrage, l'Etat belge et cet autre Etat doivent, sans préjudice de l'article 8 de ladite Convention, parvenir à une solution négociée qui permet d'éviter la double imposition dudit avantage, et en vertu de laquelle l'entreprise établie en Belgique peut ne pas être imposée ou l'être moins que dans le premier cas.

B.9. Une telle différence de traitement est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, sauf si elle peut être raisonnablement justifiée.

B.10. La différence de traitement en cause est fondée sur un critère objectif, à savoir le lieu de résidence du bénéficiaire de l'avantage anormal ou bénévole concédé, sous la forme d'une dépense non déductible, par une entreprise établie en Belgique.

La Cour doit toutefois encore vérifier si la mesure est pertinente et proportionnée par rapport aux objectifs poursuivis par le législateur.

B.11. Le lieu de résidence du bénéficiaire de l'avantage anormal ou bénévole ne constitue pas un critère pertinent au regard de la volonté de limiter l'usage abusif du régime consacré à l'article 26, alinéa 1er, du CIR 1992. En effet, on n'aperçoit pas en quoi la circonstance que le bénéficiaire de l'avantage réside en Belgique accentuerait un tel risque d'abus.

Au contraire, en vertu du principe de la souveraineté fiscale de l'Etat, le législateur peut mener la politique fiscale qu'il estime souhaitable. Ce dernier a donc la maîtrise de la réglementation fiscale applicable aux contribuables établis en Belgique, sous réserve de ses engagements internationaux et des règles constitutionnelles pertinentes.

Or, le législateur a précisément limité les risques d'abus en la matière en interdisant aux sociétés soumises à l'imposition belge de reporter leurs pertes professionnelles sur la partie de leurs bénéfices qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles obtenus d'une entreprise avec laquelle elles entretiennent des liens d'interdépendance (articles 79 et 207 du CIR 1992).

En outre, en tant qu'autorité de l'Etat de résidence des deux contribuables concernés, le fisc belge « dispose généralement de toutes les informations nécessaires pour apprécier [leur] capacité contributive globale » (voy., *mutatis mutandis*, CJCE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker*, point 33).

B.12.1. Il convient de prendre également en compte la pertinence de la différence de traitement au regard de l'objectif poursuivi par la loi d'assentiment à la Convention d'arbitrage puisque c'est l'absence d'un régime comparable, dans le cadre d'une situation

purement interne, à la procédure de conciliation mise sur pied par cette Convention, dans le cadre d'une situation transfrontalière, qui forme l'objet de la question préjudicielle.

B.12.2. La Convention d'arbitrage entend, tout d'abord, déterminer, en vertu du principe de « pleine concurrence », l'Etat responsable de l'imposition de l'avantage anormal ou bénéfique concédé entre deux entreprises interdépendantes. Elle prévoit également une procédure de conciliation pour les cas où l'Etat sur le territoire duquel réside le bénéficiaire de l'avantage revendique également le droit d'imposer ledit avantage. Ladite procédure de conciliation a pour objet de dégager une solution en vertu de laquelle l'opération en cause n'est soumise qu'à un seul des taux d'imposition fixés souverainement par les deux Etats. En revanche, elle n'impose pas que seul un des deux contribuables concernés par l'opération soit taxé sur l'avantage anormal ou bénéfique que l'un d'entre eux a concédé à l'autre.

Il s'ensuit que l'objectif est moins d'éviter l'imposition, par chaque Etat concerné, des contribuables résidant sur leur territoire respectif, en raison d'une seule et même opération, que de limiter l'imposition applicable à pareille opération au montant maximal de la taxation auquel elle est soumise dans celui des deux Etats qui la taxe le plus fortement.

B.12.3. Compte tenu de cet objectif, intimement lié au caractère transfrontalier des opérations en cause et à l'absence d'une harmonisation du régime d'imposition des bénéfices au niveau européen, la différence de traitement en cause constitue une mesure pertinente, en ce qu'elle permet de réserver la procédure de conciliation aux seules situations qui ne relèvent pas de la souveraineté fiscale d'un seul Etat membre.

B.13.1. La Cour doit encore vérifier si la mesure emporte des effets disproportionnés au détriment des entreprises établies en Belgique et qui accordent, sous la forme d'une dépense non déductible, un avantage anormal ou bénéfique à une entreprise, elle aussi établie en Belgique, et avec laquelle elles entretiennent des liens d'interdépendance.

A cet égard, il y a lieu de souligner que le caractère favorable ou défavorable du traitement fiscal des contribuables découle pour l'essentiel du niveau d'imposition qui pèse en définitive sur ces contribuables.

En outre, le mode d'organisation différent du système fiscal dans les divers pays et les taux d'imposition distincts qui y sont applicables peuvent avoir pour conséquence que d'autres solutions soient choisies pour des situations qui, du point de vue de l'ordre juridique belge, sont analogues.

B.13.2. Or, en permettant que l'octroi non frauduleux d'un avantage anormal ou bénévole soit taxé dans le chef des deux entreprises interdépendantes concernées lorsque toutes deux résident en Belgique, le législateur n'a pas nécessairement soumis l'opération en cause à une imposition plus lourde que si elle avait été réalisée au bénéfice d'une entreprise résidant dans un autre Etat membre de l'Union.

En effet, le niveau d'imposition auquel est effectivement exposée l'entité économique groupant les deux entreprises taxées ne sera pas nécessairement plus élevé dans une situation purement interne que dans une situation transfrontalière. Tel ne sera le cas que si le montant de l'impôt dû par l'entreprise bénéficiaire de l'avantage anormal ou bénévole résidant à l'étranger est inférieur à la somme des impôts dus par les deux entreprises résidentes belges en vertu de l'article 26, alinéa 1er, lu en combinaison avec l'article 49, du CIR 1992.

Il s'ensuit que les répercussions négatives éventuelles de la différence de traitement en cause pour les entreprises agissant dans des situations purement internes provient davantage de la disparité du niveau d'imposition au sein des Etats parties à la Convention que de l'absence d'une disposition prévoyant, pour de telles situations, un mécanisme analogue à celui qui est contenu à l'article 14 de la Convention d'arbitrage.

Compte tenu du fait que le législateur ne peut pas agir de manière unilatérale dans des matières transfrontalières, la mesure en cause n'emporte pas d'effets disproportionnés.

B.14. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 2002 à 2004, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 7 novembre 2013.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels