

Numéro du rôle : 5547
Arrêt n° 14/2014 du 29 janvier 2014

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives aux articles 37, alinéa 3, 285 et 292 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et T. Giet, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite M. Bossuyt, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président émérite M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 19 décembre 2012 en cause de la SA « Nyrstar Belgium » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 4 janvier 2013, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « Une interprétation de la réglementation relative à la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE), en ce compris les articles 285 et 292 du Code des impôts sur les revenus, selon laquelle le bénéfice de la QFIE ne serait ni reportable à une période imposable ultérieure ni remboursable viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les dispositions précitées opèrent une distinction entre :

- d'une part, les sociétés qui touchent des intérêts donnant un droit, garanti par les conventions, à l'imputation de la QFIE au cours d'une période imposable où elles présentent une base imposable positive et qui ont ainsi la possibilité de réduire les impôts dus à concurrence de la QFIE, de sorte que la double imposition est totalement évitée;

- et, d'autre part, les sociétés qui touchent des intérêts donnant un droit, garanti par les conventions, à l'imputation de la QFIE au cours d'une période imposable où elles ne présentent aucune base imposable ou présentent une base imposable négative, ce qui leur fait perdre définitivement le bénéfice de la QFIE et engendre une double imposition ? »;

2. « L'article 37, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus et les articles 285 et 292, alinéa 1er, combinés, du même Code, concernant la quotité forfaitaire d'impôt étranger, (QFIE) violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les dispositions précitées n'opèrent aucune distinction entre :

- d'une part, les sociétés qui touchent des intérêts donnant un droit, garanti par les conventions, à l'imputation de la QFIE et qui présentent pour une période imposable déterminée une base imposable positive dans laquelle est comprise la QFIE mais qui sont finalement en mesure de réduire à concurrence de la QFIE les impôts dus au titre de cette période, de sorte que la double imposition est évitée et que la charge fiscale de ces sociétés est réduite;

- et, d'autre part, les sociétés qui touchent également des intérêts donnant un droit à l'imputation de la QFIE, garanti par les conventions, et qui, pour une période imposable déterminée, ne présentent aucune base imposable ou présentent une base imposable négative dans laquelle est comprise la QFIE et qui, faute de base imposable, ne peuvent pas imputer la QFIE de manière effective, de sorte que la QFIE a pour conséquence de réduire le montant des pertes fiscalement reportables, si bien qu'à un moment ultérieur un bénéfice fictif est taxé et qu'une double imposition se crée ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Nyrstar Belgium », dont le siège est établi à 2490 Balen, Zinkstraat 1;
- le Conseil des ministres.

La SA « Nyrstar Belgium » a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 11 décembre 2013 :

- ont comparu :
 - . Me A. Huyghe, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SA « Nyrstar Belgium »;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- 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*

Contestant les cotisations à l'impôt des sociétés pour les exercices d'imposition 2009 et 2010, la SA « Nyrstar Belgium » a introduit deux requêtes tendant au remboursement ou au report de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : la QFIE) d'un montant de 6 199 828,18 euros (exercice d'imposition 2009) et d'un montant de 1 803 482,38 euros (exercice d'imposition 2010) devant le Tribunal de première instance d'Anvers.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* avait perçu des revenus d'intérêts provenant d'un prêt consenti à une filiale australienne. Conformément à l'article 11 de la convention conclue entre la Belgique et l'Australie pour prévenir la double imposition, ces intérêts sont imposés en Belgique et sont soumis à une retenue à la source de 10 p.c. en Australie.

Conformément à l'article 24 de la convention précitée entre la Belgique et l'Australie, la double imposition est évitée en ce que « la Belgique impute sur son impôt afférent à ces revenus la quotité forfaitaire d'impôt étranger prévue par la législation belge, dans les conditions et au taux fixé par cette législation, sans que ce taux puisse être inférieur à celui de l'impôt qui peut être perçu en Australie conformément [...] à l'article 11 ». Il s'ensuit que la SA « Nyrstar Belgium » a droit à un crédit d'impôt pour la retenue à la source opérée en Australie, à savoir la quotité forfaitaire d'impôt étranger.

N'ayant toutefois pas présenté de bilan annuel positif pour les exercices d'imposition 2009 et 2010 et n'étant ainsi pas redevable d'un impôt à l'Etat belge, la SA « Nyrstar Belgium » n'a dès lors pas pu faire un usage effectif du crédit d'impôt, alors que, par ailleurs, la QFIE a bien été ajoutée à sa base imposable, ce qui a réduit le montant de ses pertes fiscalement reportables.

Le juge *a quo* observe que les bénéficiaires belges d'intérêts australiens qui se trouvent dans une situation imposable pour un exercice d'imposition déterminé afférent à une période au cours de laquelle ils perçoivent ces intérêts peuvent faire usage de la QFIE de manière effective, tandis que les bénéficiaires belges d'intérêts australiens qui ne se trouvent pas dans une situation imposable pour un exercice d'imposition déterminé afférent à une période au cours de laquelle ils perçoivent ces intérêts ne peuvent pas faire usage de la QFIE de manière effective et ce, alors que, dans les deux cas, la QFIE doit être ajoutée à la base imposable.

Le juge *a quo* pose dès lors les questions préjudicielles précitées.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La première question préjudicielle concerne, selon le Conseil des ministres, le caractère non reportable de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : la QFIE) non imputée, en cas d'absence de dette fiscale pour la période imposable au cours de laquelle les intérêts ont été perçus. En ordre subsidiaire, la question se pose de savoir s'il faut, sur la base de l'article 37 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), ajouter la QFIE à la base imposable sans avoir égard à l'imputabilité effective de la QFIE.

A.1.2. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle ne serait pas fondée, étant donné qu'elle soumet en réalité à la Cour la question de l'opportunité ou du caractère judicieux des dispositions visées, ce qui constitue toutefois une problématique qui ne relèverait pas de la compétence de la Cour. Aucune différence de traitement n'est instaurée entre les contribuables, étant donné que les dispositions en cause s'appliquent à tous ceux qui présentent des pertes reportables. Il découle de la lecture conjointe des articles 37, 285 et 292 du CIR 1992 et de l'article 360 du CIR 1992 (principe d'annualité) qu'il n'est pas possible de reporter la quotité non imputable sur une période imposable suivante.

Selon la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et l'Australie, l'imputation de la QFIE doit avoir lieu conformément aux dispositions fiscales de droit interne belge en matière de QFIE et, en particulier, conformément aux modalités d'application spécifiques belges de cette QFIE que la Belgique peut fixer de manière souveraine.

Le Conseil des ministres expose que la double imposition invoquée par la SA « Nyrstar Belgium », qui constitue en soi une double imposition juridique, résulte du fait que l'imputation de la QFIE prévue dans la convention ne peut pas avoir lieu de manière effective dans l'Etat de résidence belge. L'application de la perception souveraine à la source en Australie et l'application non effective de l'imputation de la QFIE en Belgique résultent du pouvoir d'imposition que les deux pays concernés exercent parallèlement.

A.1.3. Par ailleurs, le Conseil des ministres considère que les questions préjudicielles appellent une réponse négative, étant donné que la différence de traitement ne découle pas des normes en cause.

En effet, en ce qui concerne l'application de l'article 37 du CIR 1992, le Conseil des ministres souligne que la définition générale du revenu imposable figure à l'article 6 du CIR 1992, lequel prévoit expressément qu'en matière d'impôt des personnes physiques, « le revenu imposable est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles ». Aucune distinction n'est faite, pour l'application de l'article 6 du CIR 1992, selon que la personne morale concernée serait ou non effectivement redevable d'un impôt. La situation bénéficiaire ou déficitaire d'une société étant entre autres déterminée par sa base imposable, il semble illogique (et même impossible) de faire une distinction, dans l'article 37, alinéa 3, du CIR 1992, en fonction de la situation fiscale de la société concernée.

L'article 37, alinéa 3, du CIR 1992 précise que les revenus nets des capitaux et biens mobiliers comprennent le précompte mobilier, réel ou fictif, ainsi que la quotité forfaitaire d'impôt étranger et, le cas échéant, le prélèvement pour l'Etat de résidence. Selon le Conseil des ministres, cela signifie que, lors de la détermination de la base imposable d'une société, la QFIE doit toujours être ajoutée au montant des revenus et ce, sans avoir égard au fait qu'il s'agit d'une société qui se trouve en bénéfice ou d'une société déficitaire; les revenus nets sont déterminés de manière identique pour les deux sortes de sociétés. En outre, l'article 24 de la « Convention entre le Royaume de Belgique et l'Australie tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu », signée le 13 octobre 1977 (ci-après : la Convention du 13 octobre 1977), peut uniquement être considéré comme se rapportant à l'imputation éventuelle de la QFIE aux conditions prévues par le droit interne belge et à la détermination de la base imposable telle que prévue par le droit interne belge.

A.1.4. Le Conseil des ministres observe également que les articles 10 et 11 de la Constitution, ainsi que son article 172, ne contiennent aucune interdiction générale de la double imposition. Lorsque le législateur prévoit un mécanisme visant à prévenir la double imposition économique de revenus étrangers, il doit respecter

le principe d'égalité; il lui est toutefois permis de tenir compte des conséquences budgétaires d'un tel mécanisme d'harmonisation avec des impôts étrangers. Pour prévenir dans une certaine mesure la double imposition internationale des revenus mobiliers qui ont déjà été taxés à l'étranger, une QFIE est déduite de l'impôt belge des sociétés (article 285 du CIR 1992). Les articles 286 à 288 du CIR 1992 déterminent comment cette QFIE doit être fixée et l'article 289 du CIR 1992 prévoit ce sur quoi la QFIE ne peut pas être imputée. Ni dans ces articles ni dans un quelconque autre article du CIR 1992 ne figure une disposition qui règle un report éventuel de la QFIE vers des périodes imposables ultérieures. La QFIE constitue un autre élément imputable qui est censé représenter, de manière forfaitaire, l'impôt dont les revenus mobiliers ont fait l'objet à l'étranger. La QFIE est imputée sur l'impôt des sociétés, mais n'est pas remboursable.

Le principe d'égalité n'exige pas que, dans chacune des conventions que l'Etat belge conclut avec d'autres pays pour éviter les doubles impositions, l'on tende à assurer aux contribuables, au cas par cas, le régime qui leur serait à tout moment le plus favorable, ni que l'Etat belge ne puisse conclure des conventions avec d'autres parties contractantes qu'à la condition que ces conventions règlent les mêmes matières de manière analogue. Les règles prévues par la loi pour l'imputation de la QFIE ont été appliquées, dans les deux cas, de manière correcte et identique. La seule différence réside dans la mise en œuvre du point de vue de la technique fiscale, précisément parce qu'il s'agit de deux situations arithmétiques différentes.

Le Conseil des ministres expose que toutes les sociétés en bénéfice qui doivent payer l'impôt des sociétés se verront imputer la QFIE. Toutes les sociétés déficitaires qui n'ont pas à payer d'impôt des sociétés ne se verront pas rembourser la QFIE ni ne pourront la reporter, parce que la loi prévoit que la QFIE est bien imputable mais non remboursable. Même une société en bénéfice qui, pour quelque raison que ce soit, ne doit pas payer d'impôt des sociétés tombe également sous la catégorie précitée. En effet, la question n'est pas d'être déficitaire ou en bénéfice mais bien d'avoir une base sur laquelle la QFIE peut être imputée.

A.1.5. Pour terminer, le Conseil des ministres soutient que l'application du principe de l'annualité, à savoir que la prévention de la double imposition sera limitée à chaque période imposable, constitue une décision politique qui est applicable à chaque société sans distinction et qui est en outre raisonnablement justifiée, compte tenu de l'objectif et des normes. Le double objectif du législateur, à savoir prévenir la double imposition et préserver les intérêts du Trésor, se justifie par un souci de justice et le souhait de remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge. L'article 142 de la Constitution ne confère pas à la Cour un pouvoir d'appréciation et de décision semblable à celui du législateur. Il n'appartient pas à la Cour de substituer son appréciation à celle du législateur (arrêt n° 118/2012).

Le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas de violation du principe d'égalité, étant donné que le contribuable qui ne présente pas de base imposable pour une période imposable déterminée n'est pas redevable de l'impôt belge; il ne saurait être question en l'espèce d'une double imposition.

A.2.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo*, la SA « Nyrstar Belgium », donne tout d'abord des explications concernant les questions préjudicielles posées et concernant le mécanisme de la QFIE.

A.2.2.1. En ce qui concerne la première question préjudicielle, la partie demanderesse devant le juge *a quo* observe que cette question porte sur une discrimination éventuelle par suite du caractère non reportable ou non remboursable de la QFIE, dans l'interprétation retenue par l'administration fiscale.

Les bénéficiaires d'intérêts étrangers dont le droit à l'imputation de la QFIE est garanti conventionnellement et qui ne présentent pas de base imposable positive pour la période imposable concernée ne sont pas autorisés, par l'article 285, alinéa 1er, combiné avec l'article 292, alinéa 1er, du CIR 1992, tels qu'interprétés par l'administration fiscale, à reporter sur une période imposable ultérieure l'excédent de QFIE qui n'a pas pu être imputé sur l'impôt des sociétés ni à recevoir le remboursement de cet excédent.

A.2.2.2. A l'aide de deux exemples chiffrés portant sur deux sociétés, la partie demanderesse devant le juge *a quo* s'attache à démontrer que, en fonction de l'exercice comptable au cours duquel les intérêts ont été perçus et selon que les sociétés concernées présentent ou non une base imposable positive, l'impôt belge total sur les intérêts perçus est différent, de sorte qu'il est question d'une inégalité de traitement entre ces deux sociétés.

Ce traitement différencié ne peut toutefois pas être justifié, étant donné que le but de l'article 285, alinéa 1er, combiné avec l'article 292, alinéa 1er, du CIR 1992 est de prévenir ou d'atténuer la double imposition internationale. Le critère de distinction, à savoir le fait de présenter ou non une base imposable positive suffisante pour la période imposable au cours de laquelle les intérêts étrangers sont perçus n'est ni pertinent, ni adéquat, ni raisonnablement justifié pour atteindre l'objectif du législateur. En d'autres termes, en vue de prévenir ou d'atténuer la double imposition internationale, il n'est pas approprié de prévoir une simple imputabilité de la QFIE, parce que cette imputabilité n'est possible et n'a d'effet que pour les bénéficiaires d'intérêts étrangers qui présentent une base imposable positive suffisante pour la période imposable au cours de laquelle ils perçoivent ces intérêts, alors que les bénéficiaires d'intérêts étrangers qui ne présentent aucune base imposable ou qui présentent une base imposable négative pour la période imposable concernée ne peuvent imputer la QFIE sur aucun impôt, ce qui leur fait subir une double imposition internationale. Il n'existe en outre aucune justification objective et raisonnable pour cette différence de traitement. La partie demanderesse devant le juge *a quo* se réfère également à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 2 février 2009, C-138/07, *Cobelfret*, et CJUE, 4 juin 2009, C-439/07, *KBC Bank NV*), dont elle conclut que l'interprétation en question de l'administration fiscale est contraire au droit européen.

De surcroît, explique la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la législation fiscale belge connaît d'autres déductions fiscales (comme les pertes fiscales, les déductions non utilisées pour capital à risque et les déductions non utilisées du régime des revenus définitivement taxés) qui peuvent effectivement, quant à elles, être reportées ou remboursées lorsque la base imposable, pour une période imposable déterminée, est insuffisante pour pouvoir bénéficier effectivement des déductions dont il s'agit.

Enfin, la partie demanderesse devant le juge *a quo* objecte que le caractère non reportable ou non remboursable de la QFIE inutilisée est contraire au principe de la capacité contributive. En effet, l'impôt des sociétés est établi compte tenu de la capacité contributive des sociétés. La possibilité du report des pertes fiscales et d'autres déductions et crédits fiscaux en est la conséquence logique.

A.2.2.3. L'interprétation contestée de l'article 285, alinéa 1er, combiné avec l'article 292, alinéa 1er, du CIR 1992 peut toutefois également entraîner un traitement égal de contribuables qui se trouvent dans des situations différentes. En effet, il peut y avoir un traitement fiscal égal de sociétés belges qui perçoivent un même montant d'intérêts leur conférant un droit à l'imputation de la QFIE garanti conventionnellement et qui recueillent sur une même période des revenus imposables d'un montant différent et ce, en fonction du moment où elles perçoivent ces intérêts. La démonstration en est faite à l'aide d'un exemple chiffré concret.

Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, le législateur ne peut pas, sans justification raisonnable, traiter de manière égale des sociétés dont les revenus imposables sont différents, parce qu'il s'agit de contribuables qui se trouvent dans une situation objectivement différente. La capacité financière des deux catégories de sociétés diffère fondamentalement. A l'impôt sur les revenus, le principe de la capacité contributive, qui constitue une application du principe d'égalité, s'impose comme l'un des principes de répartition les plus importants. La Cour utilise également le principe de la capacité contributive comme facteur important dans le cadre du contrôle du caractère raisonnable de dispositions fiscales; les contribuables qui ont un même revenu imposable doivent, en principe, payer des impôts d'un même montant. Les contribuables qui ont des revenus imposables différents ne présentent pas une capacité contributive identique et doivent, par conséquent, payer des impôts d'un montant différent.

Il n'existe, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, aucune justification objective et raisonnable pour cette discrimination. Par conséquent, la partie demanderesse devant le juge *a quo* se réfère à l'arrêt n° 136/98 de la Cour et estime que cette jurisprudence peut être appliquée à la première question préjudicielle précitée, de sorte qu'il devrait être conclu à la violation du principe d'égalité.

A.2.3. La seconde question préjudicielle concerne, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la discrimination qui résulte de l'obligation d'ajouter la QFIE à la base imposable (ce qu'on appelle le « brutage »).

Cette obligation aboutit à un traitement identique de deux catégories différentes de contribuables. L'administration fiscale interprète l'article 37, alinéa 3, du CIR 1992 en ce sens que la QFIE doit être ajoutée à la base imposable indépendamment du fait que la QFIE puisse ou non être imputée. Une société qui, au cours d'une période imposable pour laquelle elle ne présente aucune base imposable ou présente une base imposable négative, perçoit des intérêts lui donnant un droit à l'imputation de la QFIE garanti conventionnellement est ainsi

obligée d'augmenter ses dépenses non admises du montant de la QFIE, même si elle ne peut pas effectivement imputer cette QFIE sur un quelconque impôt dû.

L'article 37, alinéa 3, du CIR 1992 prévoit donc un traitement fiscal identique de deux catégories de contribuables, bien que ces deux catégories se trouvent dans des situations objectivement différentes au regard de l'objectif et de la nature de l'article 37, alinéa 3, du CIR 1992.

L'ajout de la QFIE à la base imposable a été instauré par la loi du 7 décembre 1988; il s'agit d'une mesure correctrice visant à prévoir un traitement identique des précomptes mobiliers belge et étrangers. En effet, avant l'instauration de ce « brutage », seul le précompte mobilier belge était considéré comme une dépense non admise tandis que le précompte mobilier étranger était toujours déductible au titre de frais professionnels. Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, le but spécifique de l'article 37, alinéa 3, du CIR 1992 n'est atteint que pour les bénéficiaires d'intérêts étrangers qui présentent une base imposable positive pour la période imposable au cours de laquelle les intérêts ont été perçus. Eux seuls peuvent imputer le précompte mobilier étranger sur l'impôt belge des sociétés dont ils sont redevables, comme ils pourraient également le faire en ce qui concerne le précompte mobilier belge. L'objectif précité n'est toutefois pas atteint en ce qui concerne les bénéficiaires d'intérêts étrangers qui ne présentent aucune base imposable ou qui présentent une base imposable négative, de sorte qu'ils se trouvent, au regard de l'objectif en question, dans une situation différente de celle des bénéficiaires d'intérêts étrangers qui présentent une base imposable positive. Il faut également considérer que l'article 37, alinéa 3, du CIR 1992 constitue une mesure de nature à alourdir la charge de l'impôt (à savoir un impôt sur un bénéfice fictif).

Selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, il n'y a pas non plus de justification raisonnable pour ce traitement fiscal identique. Afin de pouvoir vérifier si le régime de la QFIE atteint son objectif avec succès, à savoir prévenir ou atténuer la double imposition, les règles en matière de « brutage » et les règles en matière d'imputation doivent être lues conjointement. Il y a lieu de constater à cet égard que la QFIE doit être considérée comme un revenu de biens mobiliers qui, en tant que tel, doit s'ajouter à la base imposable. Toutefois, la QFIE doit être entièrement imputée sur l'impôt des sociétés dû, sans que la moindre QFIE inutilisée ne soit remboursée. Une application logique de ce système suppose un parallélisme parfait et nécessaire entre la QFIE imputable et la QFIE « brutée », ce que l'administration fiscale a d'ailleurs admis dans une circulaire de 1993. Cela signifie que, si la QFIE est effectivement imputée sur l'impôt dû, le contribuable doit l'intégrer aux dépenses non admises et que, si elle ne peut pas être imputée effectivement sur l'impôt dû, la QFIE ne doit pas être intégrée aux dépenses non admises.

L'interprétation actuelle de l'administration fiscale a pour effet que les sociétés déficitaires, étant donné qu'elles ne peuvent pas faire usage de la QFIE, subissent une double imposition internationale sur les intérêts nets perçus et que la charge fiscale pesant sur elles est artificiellement accrue par suite de l'intégration de la QFIE dans la base imposable, ce qui réduit encore plus les pertes reportables disponibles ou d'autres déductions fiscales.

Enfin, la partie demanderesse devant le juge *a quo* se réfère à un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 17 septembre 2009 en matière d'imputation de pertes, lequel peut aussi être appliqué en l'espèce, selon elle, de sorte qu'il y aura lieu de conclure à une violation.

A.2.4. En ce qui concerne la première question préjudicielle, la partie demanderesse devant le juge *a quo* estime, dans son mémoire en réponse, que le Conseil des ministres élude le point crucial de l'affaire, étant donné qu'il faut procéder au test de comparabilité, non pas entre deux contribuables qui se trouvent dans une situation imposable ou au contraire non imposable au cours de l'année où les intérêts étrangers sont perçus, mais entre deux contribuables présentant des revenus imposables d'un même montant au cours d'une période déterminée, dont l'un se trouve dans une situation imposable pour l'année où il perçoit des intérêts étrangers et l'autre non.

De même, l'observation selon laquelle il n'y aurait pas de double imposition parce que la société déficitaire ne paie pas d'impôt en Belgique n'est pas exacte. Il y a, en effet, une double imposition lorsqu'une société perçoit des intérêts étrangers au cours d'une période imposable pour laquelle elle présente une base imposable négative et qu'elle ne reçoit pas le remboursement de la QFIE non utilisée ou ne peut pas la reporter. Il en est ainsi parce qu'elle doit intégrer les intérêts nets dans sa base imposable, ce qui réduit ses pertes fiscales et autres déductions fiscales et a pour conséquence qu'il subsiste moins de pertes fiscales ou autres déductions pour réduire le bénéfice imposable ultérieur. Ainsi, les intérêts étrangers sont imposés une seconde fois au titre de

l'année pour laquelle la société présente à nouveau une base imposable positive. La Cour de justice a également déjà décidé que, en ce qui concerne les dividendes, il est effectivement question dans un tel cas d'une double imposition juridique (CJUE, 10 février 2011, C-436/08 et C-437/08, *Haribo et Salinen*).

La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que la remarque du Conseil des ministres en ce qui concerne le principe d'annualité n'est pas pertinente. En matière d'impôt sur les revenus, le principe d'annualité signifie que la base imposable à l'impôt sur les revenus est établie en règle générale sur une base annuelle. Autrement dit, les revenus de chaque année sont imposés séparément, sans tenir compte en principe de la situation des années antérieures ou futures. Aucune disposition n'interdit toutefois au législateur de prévoir des exceptions à cet égard, ce qu'il a d'ailleurs fait déjà à de nombreuses reprises.

De même, l'affirmation du Conseil des ministres selon laquelle la différence de traitement serait justifiée par des raisons purement budgétaires dans les limites de la liberté d'appréciation du législateur ne peut pas être admise, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*. Le mécanisme de la QFIE a nécessairement un impact budgétaire parce qu'il tend justement à alléger la pression fiscale pour les contribuables belges. Le fait que le législateur ait limité l'application de la QFIE à une partie seulement des contribuables qui sont exposés à une double imposition internationale semble, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, être le résultat d'une ignorance ou d'une négligence du législateur plutôt que celui d'un choix délibéré en raison de conséquences budgétaires spécifiques qu'une telle possibilité de report entraînerait. Et, quand bien même existerait-il des raisons budgétaires, elles ne sauraient constituer un blanc-seing pour justifier des violations flagrantes du principe d'égalité.

- B -

B.1.1. Deux questions préjudicielles sont posées à la Cour sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution (première question préjudicielle) des articles 285 et 292 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) et (seconde question préjudicielle) des articles 37, alinéa 3, 285 et 292, alinéa 1er, du CIR 1992.

B.1.2. Les articles 37, alinéa 3, 285 et 292 du CIR 1992, dans leur rédaction applicable aux exercices d'imposition 2009 et 2010 en cause, disposent :

« Art. 37. [...]

Les revenus nets de ces capitaux et biens mobiliers comprennent le précompte mobilier, réel ou fictif, ainsi que la quotité forfaitaire d'impôt étranger et, le cas échéant, le prélèvement pour l'Etat de résidence ».

« Art. 285. Pour ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers et pour ce qui concerne les revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7°, une quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt lorsque ces revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, et lorsque lesdits capitaux et biens sont affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle.

Par dérogation à l'alinéa 1er, une quotité forfaitaire d'impôt étranger n'est imputée, pour ce qui concerne les dividendes, que lorsqu'il s'agit de dividendes alloués ou attribués par des sociétés d'investissement, et dans la mesure où il est établi que ces dividendes proviennent de revenus qui satisfont aux conditions définies à l'alinéa 1er et à l'article 289 ».

« Art. 292. Dans le chef des sociétés résidentes, les sommes imputables au titre de précompte mobilier fictif et de quotité forfaitaire d'impôt étranger sont imputées intégralement sur l'impôt des sociétés et l'excédent éventuel n'est pas restitué.

Aucun précompte n'est imputé sur les cotisations distinctes établies en exécution des articles 219 et 219bis ».

B.1.3. Les articles 11 et 24 de la Convention entre le Royaume de Belgique et l'Australie tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Canberra le 13 octobre 1977 (ci-après : la Convention du 13 octobre 1977) disposent :

« Article 11 – Intérêts

(1) Les intérêts provenant d'un des Etats contractants sont imposables dans l'autre Etat contractant lorsqu'il s'agit d'intérêts dont le bénéficiaire effectif est un résident de cet autre Etat.

(2) Ces intérêts peuvent être imposés dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 p.c. du montant brut des intérêts.

[...] ».

« Article 24

[...]

(2) En ce qui concerne la Belgique, la double imposition est évitée de la manière suivante :

[...]

(b) en ce qui concerne :

[...]

(ii) les intérêts imposables conformément à l'article 11, paragraphe (2) ou (6); et

(iii) les redevances imposables conformément à l'article 12, paragraphe (2) ou (6),

la Belgique impute sur son impôt afférent à ces revenus la quotité forfaitaire d'impôt étranger prévue par la législation belge, dans les conditions et au taux fixés par cette législation, sans que ce taux puisse être inférieur à celui de l'impôt qui peut être perçu en Australie conformément à l'article 10, paragraphe (2), à l'article 11, paragraphe (2) ou à l'article 12, paragraphe (2).

[...] ».

B.1.4. Il ressort de la décision de renvoi que la société belge, partie demanderesse devant le juge *a quo*, a perçu des intérêts sur un prêt qu'elle avait accordé à sa filiale australienne. Par application de l'article 11 de la Convention du 13 octobre 1977, ces intérêts ont été soumis par l'Australie à une retenue à la source de dix pour cent. En vertu de l'article 24, la Belgique est tenue d'imputer la quotité forfaitaire d'impôt étranger, selon les conditions et le taux prévus dans la législation belge, sans toutefois que ce taux puisse être inférieur à dix pour cent.

En l'absence d'une base imposable suffisante, l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : la QFIE) sur l'impôt dû n'a pu être réalisée et l'administration fiscale a refusé de reporter à une année ultérieure le bénéfice de la QFIE ou de rembourser la QFIE.

Conformément à l'article 37, alinéa 3, du CIR 1992, la partie demanderesse a dû ajouter cette QFIE à ses dépenses non admises pour la détermination de sa base imposable.

Quant à la première question préjudicielle

B.2. La première question préjudicielle concerne les sociétés qui perçoivent des intérêts d'origine étrangère donnant droit à l'imputation de la QFIE; les sociétés de la première catégorie ne présentent aucune base imposable ou présentent une base imposable négative pour la période imposable et perdraient, de ce fait, le bénéfice de la QFIE, ce qui générerait une double imposition, et les sociétés de la seconde catégorie présentent une base imposable positive pour la période imposable et pourraient, de ce fait, réduire à concurrence de la QFIE les impôts dont elles sont redevables, de sorte qu'une double imposition serait évitée.

B.3. La différence de traitement en cause résulte d'une interprétation des articles 285 et 292 litigieux du CIR 1992 préconisée par l'administration fiscale selon laquelle il est impossible de reporter sur une période imposable ultérieure la QFIE qui n'est pas susceptible d'être imputée.

Par ailleurs, il ressort de l'article 292, alinéa 1er, du CIR 1992 que la QFIE non imputable n'est pas remboursée.

B.4. La différence de traitement en cause repose sur l'existence ou non d'une base imposable suffisante dans le chef d'une société pour une période imposable donnée, ce qui constitue un critère objectif. La Cour doit examiner si ce critère est pertinent au regard de l'objectif des dispositions en cause.

B.5. Le rapport au Sénat relatif au projet de loi portant approbation de la Convention précise que « la présente Convention suit dans une large mesure la Convention-modèle de l'OCDE [Organisation de coopération et de développement économiques] » (*Doc. parl.*, Sénat, 1978-1979, n° 469/1, p. 1).

« La Convention signée à Canberra le 13 octobre 1977, entre la Belgique et l'Australie, a pour objectif principal d'éviter la double imposition des revenus. La Convention organise en outre un échange de renseignements. Elle contient enfin diverses dispositions qu'on retrouve habituellement dans ce genre de conventions » (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1979, n° 182/2, p. 1).

Lors du contrôle des dispositions en cause, la Cour doit tenir compte de la Convention du 13 octobre 1977, qui est une norme conventionnelle par laquelle la Belgique a pris un engagement de droit international à l'égard d'un autre Etat.

B.6. De même que les autres conventions préventives de la double imposition, la Convention du 13 octobre 1977 a pour objectif premier de supprimer la double imposition internationale ou d'en atténuer les effets, ce qui implique que les Etats contractants renoncent, partiellement ou totalement, à exercer le droit que leur confère leur législation d'imposer certains revenus. La Convention règle donc la répartition du pouvoir d'imposition entre l'Etat

de résidence du contribuable et l'Etat de la source des revenus, et ne crée pas de nouvelles obligations fiscales par rapport à leur droit interne.

B.7. L'article 24 de la Convention du 13 octobre 1977 se réfère aux conditions et au taux prévus par la loi belge et assure par là un traitement égal aux contribuables auxquels les dispositions relatives à la QFIE sont applicables. La différence de traitement résulte de la combinaison de cette disposition avec « la législation belge » à laquelle elle se réfère.

B.8. Le principe de l'imputation de la QFIE sur l'impôt dû visé dans la disposition en cause a pour origine l'article 187 du CIR 1964.

L'article 187, alinéa 1er, du CIR 1964 disposait :

« Pour ce qui concerne les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers et les revenus divers visés à l'article 67, 4° à 6°, qui ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, l'impôt est préalablement diminué d'une quotité forfaitaire de cet impôt étranger sauf en cas d'application de l'article 93, § 1er, 1°*bis*, d à g ».

L'article 285, en cause, du CIR 1992 est issu dudit article 187 du CIR 1964, à la suite de la coordination des dispositions législatives relatives aux impôts sur les revenus (arrêté royal du 10 avril 1992, confirmé par la loi du 12 juin 1992).

B.9. Il découle de ce qui précède que le législateur a considéré qu'une QFIE pouvait être imputée sur l'impôt des sociétés frappant les intérêts étrangers perçus pour autant que ces intérêts aient été soumis, à l'étranger, à une imposition dans l'Etat de la source et pour autant que les intérêts en question soient utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique (article 285 du CIR 1992). Il s'agit en principe d'une mesure pertinente au regard de l'objectif de prévenir ou d'atténuer la double imposition internationale.

B.10. Les dispositions en cause, cependant, peuvent avoir pour effet qu'une société belge redevable de l'impôt qui perçoit des intérêts d'origine australienne et qui subit une imposition en Australie, Etat de la source des revenus, ne puisse pas imputer en Belgique la QFIE qui lui est accordée. Tel est notamment le cas lorsque sa base imposable est insuffisante, pour l'exercice imposable considéré.

Cette situation résulte du fait qu'en prévoyant la possibilité d'un impôt à la source, en ce qui concerne les intérêts (article 11), la Convention du 13 octobre 1977 s'écarte de la méthode, traditionnelle en Belgique et dans la plupart des pays européens, par laquelle est attribué à l'un des deux Etats le droit exclusif de taxation de certains revenus (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1979, n° 182/2, pp. 1-2) et du fait que la QFIE n'est ni remboursable (article 292 du CIR 1992) ni reportable (article 285 *juncto* article 292 du CIR 1992).

B.11. L'article 24, paragraphe (2), sous-paragraphe (b), de la Convention du 13 octobre 1977 précise qu'elle s'applique « dans les conditions et au taux fixés par [la législation belge] ».

Le caractère non reportable et le caractère non remboursable de la QFIE, résultant des articles 285 et 292 du CIR 1992, relèvent de ces conditions.

Il appartient à la Cour de vérifier si ces dispositions de droit interne respectent les articles 10 et 11 de la Constitution. A cet égard, il convient de tenir compte du fait que les articles constitutionnels précités ne contiennent aucune interdiction générale de la double imposition (voy. notamment l'arrêt n° 27/2011 du 10 février 2011, B.6, et l'arrêt n° 118/2012 du 10 octobre 2012, B.6.3).

B.12.1. L'article 360 du CIR 1992, aux termes duquel « l'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable », met en œuvre le principe de l'annualité de l'impôt.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* souligne que d'autres déductions fiscales, telles les pertes fiscales, les déductions non utilisées pour capital à risque et les déductions

non utilisées du régime des revenus définitivement taxés, peuvent bien, elles, être reportées ou remboursées lorsque la base imposable, pour un exercice fiscal déterminé, est insuffisante pour pouvoir en bénéficier effectivement.

Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer, en fonction des objectifs particuliers qui caractérisent chaque déduction fiscale accordée, quelles sont celles qui peuvent déroger à la règle de l'annualité de l'impôt et dans quelle mesure elles peuvent le faire.

B.12.2. L'imputation de la QFIE sur l'impôt dû n'est pas un élément de la détermination du revenu net susceptible d'influencer l'assiette de l'impôt des sociétés. Elle ne peut donc être utilement comparée aux déductions citées par la partie demanderesse devant le juge *a quo*.

Aux termes de l'article 276 du CIR 1992, l'imputation de la QFIE est un moyen d'acquitter l'impôt. Elle peut être comparée aux autres moyens d'acquitter l'impôt qui sont réglés par le titre VI du CIR 1992.

La section V du chapitre II du titre VI du CIR 1992 définit, dans ses articles 290 à 295, les limites d'imputation du précompte immobilier, du précompte mobilier, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger et du crédit d'impôt.

Dans chacun de ces articles, le législateur a fixé des limites d'imputation spécifiques, y compris en ce qui concerne le caractère reportable ou la possibilité de restitution.

Les travaux préparatoires de l'article 48, § 7, du CIR 1964 qui est à l'origine des articles 290 à 295 du CIR 1992, indiquent :

« Ce paragraphe fixe les plafonds d'imputabilité des précomptes à l'impôt global et le remboursement de l'excédent éventuel.

D'après le système du projet initial on prévoit que ni le précompte immobilier, ni le précompte mobilier, ni la quotité forfaitaire d'impôt étranger ne sont imposables à l'impôt global au-delà de la proportion qui correspond aux revenus nets de chacune des catégories auxquelles ils se rapportent.

L'excédent qui dépasse ce montant proportionnel n'est pas restituable au contribuable, tant dans le chef des personnes physiques que dans le cas des sociétés » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, p. 199).

Les mêmes travaux préparatoires indiquent « que le remboursement de tous les précomptes [aurait été] trop onéreux pour le Trésor » (*ibid.*, p. 34), qu'il importait de ménager une période de transition entre l'ancien et le nouveau régime et que dès lors la réforme aurait « pour conséquences normales d'établir des niveaux de taxation différents d'après la nature des précomptes » (*ibid.*, p. 43).

Le législateur en matière fiscale dispose d'un large pouvoir d'appréciation afin de tenir compte des caractéristiques et des objectifs particuliers de chacun des précomptes et crédits d'impôt concernés pour déterminer les limites d'imputation adaptées à chacun des précomptes et autres moyens d'acquitter l'impôt. En ne permettant pas que la QFIE soit remboursée ou reportée, le législateur a pu raisonnablement considérer que son imputation est destinée à compenser un impôt payé à un autre pays.

B.13. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la seconde question préjudicielle

B.14. La seconde question préjudicielle concerne l'égalité de traitement entre deux catégories de sociétés qui se trouvent, selon le juge *a quo*, dans des situations objectivement différentes. La première catégorie concerne les sociétés qui, pour la période imposable, ne présentent aucune base imposable ou présentent une base imposable négative; la seconde catégorie concerne les sociétés qui, pour la période imposable, présentent une base imposable positive. L'article 37, alinéa 3, du CIR 1992 prévoit, à l'égard des deux catégories de sociétés, que la QFIE doit être ajoutée aux revenus nets des capitaux et biens mobiliers, sans faire de distinction en fonction de son imputation effective.

B.15. La prise en compte de la QFIE pour déterminer la base imposable visée dans la disposition en cause a été introduite par l'article 29 de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, qui disposait :

« Art. 29. § 1er. Les revenus et produits nets de capitaux et biens mobiliers qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, comprennent le précompte mobilier réel ou fictif déterminé aux articles 174, 191, 3°, et 193 du Code des impôts sur les revenus, le crédit d'impôt visé à l'article 135, § 1er, alinéa 2, 1°, et alinéa 3 du même Code, ainsi que la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée à l'article 187 dudit Code mais calculée conformément au § 3 du présent article, à l'exclusion des frais d'encaissement et de garde et des autres frais ou charges analogues.

§ 2. Ce montant n'est toutefois majoré ni du crédit d'impôt ni de la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée au § 1er pour les revenus déduits des bénéfices en vertu de l'article 111, 1° et 2°, du même Code.

§ 3. La quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible en vertu de l'article 187 du même Code est fixée à quinze quatre-vingt cinquièmes du montant des revenus encaissés ou recueillis, avant déduction du précompte mobilier ».

Lors de son adoption, l'article 29 précité avait été commenté comme suit :

« Article 29

Revenus mobiliers du patrimoine professionnel

[...]

Les revenus en cause ne peuvent bénéficier du précompte mobilier libératoire; ils ne sont d'ailleurs pas déclarés comme tels, mais incorporés dans les revenus professionnels imposables.

Ils donnent dès lors droit, étant taxés au taux progressif de l'I.P.P. ou à l'I.Soc., à l'imputation du précompte mobilier ainsi que du crédit d'impôt et de la Q.F.I.E. éventuels.

Actuellement, tant le précompte mobilier que le crédit d'impôt sont incorporés à la base imposable en vertu du principe que le revenu à soumettre à l'impôt est le revenu brut avant perception à la source du précompte imputable, l'impôt n'étant pas une charge déductible.

La Q.F.I.E. fait exception à cette règle, celle-ci étant imputée sans être comprise dans le revenu imposable, les impôts étrangers étant des charges déductibles.

Il s'agit là d'une anomalie que l'article 29 du projet a pour but de corriger en prévoyant que les revenus mobiliers nets imposables comprennent la Q.F.I.E.

Il va de soi que pour les revenus qui ne donnent lieu à imputation ni de crédit d'impôt ni de Q.F.I.E., ces éléments ne doivent pas être incorporés à la base imposable; tel est le cas des revenus mobiliers à ranger parmi les R.D.T. (article 29, § 2).

Le § 3 de l'article 29 fixe à 15/85 du revenu avant déduction du précompte mobilier, la Q.F.I.E. à incorporer et à imputer, ce qui représente 15 p.c. du revenu imposable après incorporation de ladite Q.F.I.E. » (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440/2, p. 125).

Dans le même sens, la circulaire n° Ci.R9.Div/449.830 du 8 avril 1993 précise que, pour l'application de l'article 37 du CIR 1992, le montant de la QFIE « à prendre en considération est dès lors celui qui est réellement imputé conformément aux dispositions conventionnelles. Ceci est conforme à la logique ayant présidé au brutage de la QFIE par la loi du 7.12.1988, à savoir comprendre en fin de compte dans le revenu net imposable tous les éléments effectivement imputés sur l'impôt dû ». Même si cette circulaire a été conçue en tant qu'instruction relative à l'intégration de la QFIE dans la base imposable lorsque des conventions préventives de la double imposition prévoient l'imputation d'impôts qui n'ont pas été effectivement prélevés à l'étranger, rien n'empêche d'appliquer ce raisonnement à une perception à la source qui a réellement été payée et qui n'a pas pu être imputée au titre de QFIE. Il en résulte que la QFIE ne peut être intégrée aux revenus nets des biens mobiliers conformément à l'article 37, alinéa 3, du CIR 1992 que dans la mesure où elle a été effectivement imputée.

B.16. Il découle de ce qui précède que dans l'interprétation du juge *a quo* selon laquelle le montant de la QFIE qui n'a pas pu être réellement imputé sur l'impôt dû conformément aux dispositions conventionnelles doit être ajouté aux revenus nets des capitaux et biens mobiliers, la question préjudicielle appelle une réponse positive. Dans l'interprétation selon laquelle seul le montant de la QFIE effectivement imputé doit être ajouté aux revenus nets des capitaux et biens mobiliers, le traitement identique soulevé par le juge *a quo* n'existe pas et la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

1. Les articles 285 et 292 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

2. - Dans l'interprétation selon laquelle le montant de la quotité forfaitaire d'impôt étranger qui n'a pas pu être réellement imputé sur l'impôt dû conformément aux dispositions conventionnelles doit être ajouté aux revenus nets des capitaux et biens mobiliers, l'article 37, alinéa 3, du même Code viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

- Dans l'interprétation selon laquelle seul le montant de la quotité forfaitaire d'impôt étranger réellement imputé doit être ajouté aux revenus nets des capitaux et biens mobiliers, l'article 37, alinéa 3, du même Code 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 29 janvier 2014.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt