

Numéro du rôle : 6906
Arrêt n° 78/2019 du 23 mai 2019

## ARRÊT

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 53, 9°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey, T. Giet, R. Leysen et M. Pâques, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

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

Par arrêt du 10 avril 2018 en cause de la SA « Realest » contre l'État belge, Service public fédéral Finances, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 20 avril 2018, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 53, 9°, du Code des impôts sur les revenus 1992 est-il compatible avec le principe constitutionnel d'égalité contenu dans les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, s'il est interprété en ce sens qu'il est uniquement applicable aux ' frais de toute nature qui se rapportent à des résidences de plaisance ou d'agrément qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés ' et non aux frais d'une habitation qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Realest », assistée et représentée par Me S. Sablon, avocat au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand.

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

Par ordonnance du 27 février 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 20 mars 2019 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 20 mars 2019.

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*

La SA « Realest », appelante devant la juridiction *a quo*, est une société qui réalise, vend et donne en location des biens immobiliers. Elle possède également une dizaine de biens immobiliers, dont une villa à Knokke-Heist. Celle-ci est mise gratuitement, pour usage privé, à la disposition de Sophie Vanwynsberghe, administratrice de la SA « Realest », qui déclare pour cela un avantage de toute nature à l'impôt des personnes physiques.

Pour l'exercice d'imposition 2011, la SA « Realest » a déduit au titre de frais professionnels les frais relatifs à cet immeuble (essentiellement des amortissements et des frais d'entretien et d'utilisation).

Le 14 novembre 2013, le service de taxation envoie un avis de rectification de la déclaration, annonçant, entre autres, le rejet de la déduction de ces frais. Le 20 décembre 2013, le service de taxation procède à l'établissement d'un supplément d'imposition à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2011. La SA « Realest » introduit une réclamation contre ce supplément, réclamation qui sera rejetée par une décision directoriale du 8 août 2014. Par requête du 20 octobre 2014, la SA « Realest » introduit devant le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand, une action en annulation de ce supplément d'imposition à l'impôt des sociétés. Par jugement du 27 octobre 2016, le Tribunal déclare la demande recevable, mais uniquement fondée dans l'hypothèse où, lors du calcul de la cotisation distincte pour commissions secrètes, un taux d'imposition de 100 % est dépassé (à majorer d'une contribution de crise de 3 %). La SA « Realest » interjette appel de ce jugement devant la juridiction *a quo*.

La juridiction *a quo* considère que la SA « Realest » n'a pas exposé les frais concernant la villa de Knokke-Heist en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, de sorte que les conditions prévues par l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) pour déduire ces frais comme des frais professionnels ne sont pas remplies. En effet, cette villa n'est pas utilisée pour l'activité économique de la SA « Realest », mais uniquement comme résidence d'un de ses administrateurs. Selon la juridiction *a quo*, le fait que l'administrateur concerné ait été imposé à l'impôt des personnes physiques sur un avantage de toute nature pour l'utilisation de cette villa ne suffit pas pour conclure à la déductibilité de ces frais. En effet, la SA « Realest » n'apporte pas la preuve de ce que la villa aurait été mise gratuitement à disposition de l'administrateur concerné en échange de prestations qu'il aurait réellement fournies.

En ordre subsidiaire, la SA « Realest » invoque l'article 53, 9°, *in fine*, du CIR 1992, qui prévoit que les frais de toute nature qui se rapportent à des résidences de plaisance ou d'agrément constituent des frais professionnels pour autant que le contribuable établisse qu'ils sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés.

La juridiction *a quo* considère que la villa de Knokke-Heist, qui est le domicile fixe de l'administrateur concerné, n'est pas « une résidence de plaisance ou d'agrément » au sens de l'article 53, 9°, du CIR 1992. Elle ajoute que ce n'est pas sans raison que la SA « Realest » demande s'il existe une distinction justifiée entre, d'une part, la déductibilité de frais qui se rapportent à une résidence de plaisance ou d'agrément lorsque des membres du personnel et des administrateurs sont imposés sur ces frais pour avoir utilisé cette résidence et, d'autre part, la déductibilité de frais pour une habitation lorsque des membres du personnel et des administrateurs sont imposés sur ces frais pour avoir utilisé cette habitation. C'est dans cette circonstance que la juridiction *a quo* décide de poser la question préjudicielle reproduite plus haut.

### III. *En droit*

- A -

A.1. La SA « Realest », appelante devant la juridiction *a quo*, considère que la différence de traitement entre une résidence de plaisance ou d'agrément et une habitation n'est pas compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

Elle insiste sur le fait que l'article 53, 9°, du CIR 1992 vise des dépenses dont le législateur présume qu'elles ne sont pas professionnelles et qu'elles ne remplissent donc pas la condition d'intentionnalité prévue par l'article 49 du CIR 1992. Ces dépenses ne constituent pas en principe des frais professionnels. Cependant, elles sont quand même déductibles à titre de frais professionnels lorsqu'elles donnent lieu à une imposition dans le chef de celui au profit duquel elles sont exposées. L'essence de la disposition en cause réside donc dans le fait que des dépenses qui sont en principe étrangères à l'activité professionnelle exercée sont quand même déductibles à titre de frais professionnels si le bénéficiaire de ces dépenses est taxé sur celles-ci. Rien ne justifie toutefois raisonnablement que la disposition en cause n'établisse un lien entre l'imposabilité des rémunérations à l'égard du bénéficiaire et la déductibilité des frais à l'égard du dispensateur que pour les frais qui se rapportent à la chasse, à la pêche, aux yachts ou autres bateaux de plaisance et à des résidences de plaisance ou d'agrément.

La différence de traitement entre, d'une part, les frais qui se rapportent à une habitation utilisée comme résidence de vacances, dont la mise à disposition a été imposée dans le chef du bénéficiaire, et, d'autre part, les frais d'une habitation qui sert de résidence principale, dont la mise à disposition a également été imposée dans le chef du bénéficiaire, ne peut se justifier à la lumière de l'objectif poursuivi par la norme contrôlée.

A.2. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle est irrecevable ou appelle une réponse négative, puisqu'il ne saurait être question d'une différence de traitement.

La juridiction *a quo* perdrait en effet de vue que l'interdiction de déduire certains frais, telle qu'elle est consacrée par l'article 53, 9°, en cause, du CIR 1992, constitue une exception à la règle générale contenue dans l'article 49 du même Code. Le législateur a prévu certaines dérogations à cette interdiction de déduction, notamment lorsque le contribuable apporte la preuve que les frais visés qui se rapportent aux résidences de plaisance ou d'agrément sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés. Cette preuve ne suffit toutefois pas à rendre ces frais déductibles. Les règles générales relatives à la déduction de frais professionnels sont en effet applicables, le cas échéant. Les frais se rapportant aux résidences de plaisance ou d'agrément qui sont imposés comme rémunérations des membres du personnel ne sont donc déductibles au titre de frais professionnels - tout comme d'autres frais exposés pour rémunérer des membres du personnel - qu'aux conditions et dans les limites fixées par les articles 49 et suivants du CIR 1992. Cela signifie notamment qu'ils doivent avoir été exposés ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables (article 49), qu'ils doivent être justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif (article 57) et qu'ils ne peuvent dépasser de manière déraisonnable les besoins professionnels (article 53, 10°).

Les frais de toute nature se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés sont donc déductibles à titre de frais professionnels aux mêmes conditions et dans les mêmes limites que les frais relatifs à une habitation qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés.

Le Conseil des ministres considère dès lors que l'article 53, 9°, en cause, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution s'il est interprété en ce sens que les frais de toute nature se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés restent soumis aux règles générales de déduction des frais professionnels prévues par l'article 49 du CIR 1992, comme c'est le cas pour les frais se rapportant à une habitation qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés.

A.3. La SA « Realest » conteste l'interprétation de la disposition en cause qui est invoquée par le Conseil des ministres.

Elle souligne tout d'abord que la Cour doit contrôler la norme en cause dans l'interprétation que lui donne la juridiction *a quo*. Il ressort de l'arrêt de renvoi que la juridiction *a quo* considère que l'application de l'article 53, 9°, du CIR 1992 est indépendante de l'article 49 du CIR 1992 et admet donc que les dépenses se rapportant à une résidence de plaisance ou d'agrément sont des frais professionnels déductibles dès lors qu'un membre du personnel est imposé pour l'utilisation de cette résidence.

Ensuite, l'application d'une disposition fiscale ne dépend généralement pas d'autres dispositions fiscales. La SA « Realest » cite à cet égard plusieurs exemples tirés de la jurisprudence. Cela vaudrait tout autant pour l'article 53, 9°, du CIR 1992. Le point de vue du Conseil des ministres selon lequel l'article 53, 9°, du CIR 1992 ne peut être appliqué que si les conditions visées à l'article 49 du CIR 1992 sont remplies ne serait étayé par aucun argument logique.

Cette interprétation ne serait pas compatible non plus avec la formulation du texte de loi. L'exception que prévoit l'article 53, 9°, du CIR 1992 en ce qui concerne les frais se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément qui « sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés » suppose que le membre du personnel concerné n'utilise pas la résidence de plaisance ou d'agrément dans le cadre de son activité rémunérée. Si c'était effectivement le cas, il n'y aurait à l'évidence aucune raison d'imposer un avantage de toute nature dans le chef du membre du personnel concerné. En

revanche, la thèse du Conseil des ministres selon laquelle l'exception précitée ne s'applique que lorsque les dépenses satisfont également à la condition d'intentionnalité prévue par l'article 49 du CIR 1992 suppose que la résidence de plaisance ou d'agrément soit nécessairement liée à l'activité professionnelle de l'employeur. Il est clair qu'il n'est jamais possible de remplir simultanément les deux conditions. Dans l'interprétation de la disposition en cause invoquée par le Conseil des ministres, les dépenses se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément ne sont donc jamais déductibles et l'exception que cette disposition prévoit pour ces dépenses est donc vidée de sa substance.

La SA « Realest » conteste en outre la position du Conseil des ministres selon laquelle les frais se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément ne sont déductibles que dans la mesure où la mise à disposition répond à des prestations professionnelles réellement fournies par le membre du personnel concerné. Elle rappelle que, dans la disposition en cause, la notion de « résidences de plaisance ou d'agrément » vise des résidences de vacances. De toute évidence, les résidences de vacances sont utilisées non pas pour fournir des prestations professionnelles, mais bien pour les loisirs.

L'interprétation que défend le Conseil des ministres est de surcroît en contradiction avec les travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1973. Il en ressortirait que les frais en question sont déductibles à titre de frais professionnels dès lors qu'ils sont imposés dans le chef du bénéficiaire en tant que revenus professionnels, même s'ils ne remplissent pas, dans le chef du contribuable, à la condition d'intentionnalité visée à l'article 49 du CIR 1992.

Étant donné que la mise à disposition de l'habitation de Knokke-Heist a été taxée à titre de rémunération professionnelle dans le chef du membre du personnel concerné de la SA « Realest », la seule raison pour laquelle cette société ne peut pas déduire les frais en question tient dans le fait que l'habitation n'est pas une résidence de plaisance ou d'agrément (résidence de vacances). La SA « Realest » constate que le Conseil des ministres ne nie pas qu'il n'existe aucune justification raisonnable pour traiter différemment, sur le plan fiscal, les frais qui se rapportent à une habitation, selon que celle-ci sert de résidence de vacances ou de résidence principale. Elle persiste dès lors à soutenir que l'article 53, 9°, en cause, du CIR 1992 viole le principe d'égalité et de non-discrimination en ce qu'il s'applique uniquement à des dépenses se rapportant à des résidences de vacances et non à des dépenses se rapportant à d'autres habitations.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur l'article 53, 9°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui dispose :

« Ne constituent pas des frais professionnels :

[...]

9° les frais de toute nature qui se rapportent à la chasse, à la pêche, à des yachts ou autres bateaux de plaisance et à des résidences de plaisance ou d'agrément, sauf dans l'éventualité et dans la mesure où le contribuable établit qu'ils sont nécessités par l'exercice de son activité professionnelle en raison même de l'objet de celle-ci ou qu'ils sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés ».

B.1.2. La question préjudicielle invite la Cour à se prononcer sur la compatibilité de cette disposition avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'elle s'applique uniquement aux frais se rapportant à des « résidences de plaisance ou d'agrément » qui sont compris dans les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés, et non aux frais se rapportant à des habitations privées qui sont compris dans les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés.

B.2.1. La disposition en cause fait partie des dispositions qui ont trait à la fixation du revenu net dans le cadre de l'impôt des personnes physiques. Conformément à l'article 183 du CIR 1992, ces dispositions sont également applicables à l'impôt des sociétés. En vertu de l'article 195 du CIR 1992, les dirigeants d'entreprise sont assimilés à des travailleurs salariés pour l'application des dispositions concernant les frais professionnels.

B.2.2. L'article 49, alinéa 1er, du CIR 1992 prévoit que les seuls frais déductibles des revenus professionnels à titre de frais professionnels sont « 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 ».

B.2.3. L'article 52, 3<sup>o</sup>, du même Code prévoit que les rémunérations des membres du personnel constituent des frais professionnels pour leur employeur. Il ressort de cette disposition, lue en combinaison avec, d'une part, les articles 32 et 195 et, d'autre part, l'article 49, alinéa 1er, du même Code, que les frais qu'une société expose pour accorder à son personnel ou à ses dirigeants d'entreprise un avantage de toute nature en rémunération de l'exercice de leur activité professionnelle au sein de la société, constituent des frais professionnels déductibles sur la base de l'article 49, précité, à condition que les avantages accordés répondent à des prestations réellement fournies au profit de la société et que le contribuable en apporte la preuve (Cass., 14 octobre 2016, F.14.0203.N et F.15.0103.N).

B.2.4. L'article 53 du même Code prévoit que certaines dépenses ne constituent pas des frais professionnels. C'est en principe le cas pour les frais de toute nature qui se rapportent à la chasse, à la pêche, à des yachts ou autres bateaux de plaisance et à des résidences de plaisance ou d'agrément (article 53, 9°). Toutefois, ces frais peuvent quand même constituer des frais professionnels si le contribuable établit qu'ils sont nécessaires pour l'exercice de son activité professionnelle, en raison même de l'objet de celle-ci, ou qu'ils sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés.

B.2.5. L'article 53, 9°, en cause, du CIR 1992 trouve son origine dans l'article 18 de la loi du 25 juin 1973 « modifiant le Code des impôts sur les revenus, en ce qui concerne, notamment, la taxation des plus-values, l'assiette et le calcul de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents, ainsi que la répression de certaines formes de fraude et d'évasion fiscales ». Il ressort des travaux préparatoires de cette disposition que le législateur entendait « réagir contre certains abus manifestes, en rejetant la déduction de dépenses qui présentent soit un caractère somptueux en raison de leur nature même, soit un certain degré de somptuosité non nécessité par l'exercice de l'activité professionnelle » (*Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/1, p. 4). Selon le législateur, les dépenses afférentes à l'exercice non professionnel de la chasse et de la pêche, aux yachts ou aux autres bateaux de plaisance, et aux résidences de plaisance ou d'agrément constituent des « dépenses dont le caractère professionnel est, dans la plupart des cas, fort douteux » (*ibid.*, p. 3).

Les travaux préparatoires mentionnent en outre :

« 1. Les articles 15 et 27 du projet de loi tendent à prohiber *a priori* la déduction, au titre de dépenses ou charges professionnelles :

1° des dépenses ou charges de toute nature qui se rapportent :

a) à l'exercice non professionnel de la chasse ou de la pêche [...];

b) à l'utilisation - et non à l'exploitation - de yachts ou autres bateaux de plaisance (à moteur ou à voile), ainsi que de résidences de plaisance ou d'agrément (dépenses ou charges résultant de l'acquisition, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de yachts, bateaux de plaisance et résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien et de l'utilisation ou de l'occupation de ces biens; en bref, frais divers ayant trait soit à la pratique de la navigation de plaisance, soit à l'occupation de résidences de plaisance ou d'agrément);

2° de toutes autres dépenses ou charges dans la mesure où elles présentent un caractère somptuaire.

2. Sous réserve de ce qui est mentionné ci-après, ces dépenses ou charges ne seront plus admises en déduction, qu'il s'agisse de dépenses ou charges que le contribuable aura faites ou supportées directement comme telles ou de dépenses ou charges qu'il aura supportées indirectement sous forme d'allocations forfaitaires ou d'indemnités en remboursement de frais accordées aux membres de son personnel ou de ses organes de gestion qui les auront exposées pour son compte.

3. Il y a là deux notions différentes (un texte dont l'énumération est limitative, un autre dont la portée est générale), mais dans un certain sens complémentaires dont l'insertion dans le Code des impôts sur les revenus est commandée par le souci de mettre l'administration des contributions directes en mesure tantôt de refuser purement et simplement la déduction de dépenses ou charges dont le caractère professionnel n'est pas formellement établi ou est plus ou moins contestable, tantôt de combattre des abus manifestes en la matière.

II. – *Dépenses résultant de la chasse, de la pêche, de yachts ou de résidences de plaisance* [...]

4. Il s'agit ici de dépenses ou charges de toute nature que le contribuable supporte, directement ou indirectement, en raison du fait :

- soit qu'il se livre personnellement à la chasse, à la pêche ou à la navigation de plaisance ou qu'il se réserve personnellement la disposition d'une résidence de plaisance ou d'agrément;

- soit qu'il permet à toutes personnes de se livrer, individuellement ou en groupe, à la chasse, à la pêche ou à la navigation de plaisance ou d'occuper ou de disposer, individuellement ou en groupe, d'une résidence de plaisance ou d'agrément, sans qu'il faille distinguer suivant que ces autres personnes sont des membres de son personnel ou de ses organes de gestion, des représentants, des clients, des fournisseurs, des relations d'affaires, etc., ou toutes autres personnes avec lesquelles il n'entretient pas des relations d'ordre professionnel, ni suivant que ces dépenses ou charges sont ou non nécessitées par des besoins professionnels, *stricto* ou *lato sensu*.

Sous les réserves indiquées ci-après, les dépenses ou charges dont il est question ne seront dorénavant plus admises en déduction, en raison de leur nature, même si elles peuvent apparaître comme nécessitées par les besoins professionnels et même si leur montant ne dépasse pas celui qu'atteindraient d'autres dépenses qui, du point de vue professionnel, auraient le même impact, publicitaire ou autre.

[...]

7. Les dépenses ou charges visées ci-avant seront cependant encore déductibles dans l'éventualité et dans la mesure où le contribuable qui les aura supportées, directement ou indirectement, établira :



1° soit que ces dépenses ou charges sont nécessitées par l'exercice de son activité professionnelle en raison même de l'objet de celle-ci, comme, par exemple :

[...]

d) les dépenses se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément, lorsque l'activité de l'entreprise qui a acquis, construit ou pris à bail lesdites résidences consiste à les louer, les sous-louer ou les exploiter commercialement;

[...]

3° soit que ces dépenses ou charges sont comprises parmi les rémunérations imposables des membres du personnel ou des organes de gestion au profit desquels elles ont été exposées et sont donc déductibles au titre des rémunérations visées à l'article 45, 3° et 8°, ou à l'article 108 du C.I.R., étant entendu que ces rémunérations doivent être reprises aux fiches et/ou relevés prescrits en vue d'assurer le contrôle de la déclaration personnelle des bénéficiaires » (*Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/7, pp. 33-36).

B.2.6. Les travaux préparatoires précisent que par « résidences de plaisance ou d'agrément » on entend :

« les immeubles qui ne sont ni affectés exclusivement ou principalement à l'exercice de l'activité professionnelle proprement dite, ni mis à la disposition, à usage d'habitation principale ou exclusive, de membres du personnel ou des organes de gestion.

N'entrent pas dans cette définition, par exemple, les immeubles qui constituent en quelque sorte une extension des installations de l'entreprise, tels que les immeubles affectés à usage soit de restaurant d'entreprise réservé aux membres des organes de gestion ou du personnel de cadre et à leurs visiteurs, soit de salles de réunion, soit à tout autre usage analogue.

Sont, par contre, visés, par exemple, les immeubles où peuvent être invités à séjourner comme à l'hôtel, des membres du personnel ou des organes de gestion, des représentants, des clients, des fournisseurs, des relations d'affaires, etc., individuellement ou en groupe.

Il s'agit ici, essentiellement, d'une question de fait qui devra être tranchée eu égard aux particularités propres à chaque cas » (*ibid.*, p. 35; voyez la même définition dans le commentaire administratif de l'article 53 du CIR 1992, n<sup>os</sup> 53/173 à 53/176).

B.3.1. Le litige porté devant le juge *a quo* concerne un immeuble d'une société mis gratuitement à la disposition de l'un de ses administrateurs, qui est taxé à l'impôt des personnes physiques sur cette disposition à titre d'avantage de toute nature. Le juge *a quo* constate que l'immeuble est occupé en permanence comme habitation privée par l'administrateur bénéficiaire et qu'il ne constitue pas une « résidence de plaisance ou d'agrément » au sens de la disposition en cause.

Il demande à la Cour si l'article 53, 9°, en cause, du CIR 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans la mesure où cette disposition s'applique à des résidences de plaisance ou d'agrément et non à des habitations privées, de sorte que seuls les frais que le contribuable expose par rapport à des résidences de plaisance ou d'agrément seraient déductibles à titre de frais professionnels, s'ils sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel ou dirigeants d'entreprise au profit desquels ils sont exposés.

B.3.2. Comme il est dit en B.2.5, le législateur entend régler, à l'article 53, 9°, du CIR 1992, la déductibilité fiscale de frais exposés par le contribuable pour mettre des installations à la disposition de membres du personnel ou de dirigeants d'entreprise à des fins de loisirs et de vacances. Vu sous cet angle, il n'est pas dénué de justification raisonnable que cette disposition ne règle pas le traitement fiscal de frais totalement étrangers à ces fins, comme la mise à disposition d'une habitation à usage privé permanent.

B.3.3. La question préjudicielle peut toutefois être interprétée en ce sens que la Cour est interrogée sur la différence de traitement entre, d'une part, des contribuables qui, sur la base de l'article 53, 9°, du CIR 1992, pourraient déduire à titre de frais professionnels les frais se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément, à condition que ces frais soient compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel ou dirigeants d'entreprise au profit desquels ils sont exposés et, d'autre part, des contribuables qui ne pourraient pas déduire à titre de frais professionnels les frais se rapportant à la mise à disposition de leurs membres du personnel ou dirigeants d'entreprise d'une habitation privée, même si ces frais étaient compris parmi les rémunérations imposables.

B.4.1. En vertu de la disposition en cause, les frais se rapportant à une résidence de plaisance ou d'agrément ne constituent en principe pas des frais professionnels et ne sont donc pas déductibles. Il ressort des travaux préparatoires mentionnés en B.2.5 que le législateur considère qu'en raison de leur nature même, ces frais ne sont pas nécessaires pour l'exercice de l'activité professionnelle, et qu'ils ne satisfont donc pas à la condition générale de déductibilité à titre de frais professionnels telle qu'elle est consacrée par l'article 49 du CIR 1992. De tels frais peuvent néanmoins constituer des frais professionnels si le contribuable peut établir qu'ils sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel ou dirigeants d'entreprise au profit desquels ils sont exposés.

B.4.2. Pour que ces frais soient déductibles pour le contribuable, il faut cependant encore établir qu'ils satisfont aux conditions prescrites par l'article 49 du CIR 1992. Cette disposition, qui formule les conditions générales de déductibilité des frais professionnels, ne permet en principe pas de déduire des frais qui ne correspondent pas à des prestations réelles (Cass., 14 octobre 2016, F.14.0203.N). Les frais qu'un contribuable expose pour octroyer ou accorder à son personnel ou à ses dirigeants d'entreprise un avantage de toute nature en rémunération de l'exercice de leur activité professionnelle sont déductibles s'il est établi que les avantages accordés répondent à des prestations réellement fournies au profit de la société (Cass., 14 octobre 2016, F.15.0103.N).

B.5.1. Ainsi, le législateur a prévu les mêmes conditions pour les frais qui se rapportent à des résidences de plaisance ou d'agrément qu'une société met à la disposition de son personnel ou de ses dirigeants d'entreprise et qui sont compris comme avantage de toute nature dans les rémunérations imposables des bénéficiaires, et pour les frais se rapportant à des habitations privées exposés dans les mêmes circonstances, afin que le contribuable puisse les déduire à titre de frais professionnels.

B.5.2. Dans les deux cas, le contribuable doit notamment démontrer que les avantages octroyés, qui font partie de la rémunération imposable, répondent à des prestations réellement fournies par les membres du personnel ou par les dirigeants d'entreprise concernés au profit de la société.

B.5.3. Il en ressort que la différence de traitement sur laquelle la Cour est interrogée est inexistante.

B.6. La question préjudicielle appelle dès lors une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 53, 9°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 23 mai 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen