

Numéro du rôle : 7364
Arrêt n° 139/2021 du 14 octobre 2021

## ARRÊT

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 44 du Code des impôts sur les revenus 1964 (actuellement article 49 du CIR 1992), posées par la Cour d'appel de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques et S. de Bethune, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président émérite F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par arrêt du 5 février 2020, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 20 février 2020, la Cour d'appel de Liège a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 44 du C.I.R. 64 (article 49 du C.I.R. 92) viole-t-il les articles 170 et 172 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec le droit de l'Union, dans l'interprétation selon laquelle il autoriserait la déduction de charges qui ont été exposées dans le cadre d'opérations complexes et inhabituelles, posées dans le seul but de réduire voire de neutraliser l'impôt qui se serait appliqué au contribuable en l'absence de ces opérations ?

2. L'article 44 du C.I.R. 64 (article 49 du C.I.R. 92) viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec l'article 170 et/ou avec le droit de l'Union, dans l'interprétation selon laquelle il autoriserait la déduction de charges qui ont été exposées dans le cadre d'opérations complexes et inhabituelles, posées dans le seul but de réduire voire de neutraliser l'impôt qui se serait appliqué au contribuable en l'absence de ces opérations, pourvu que ces opérations puissent produire des revenus imposables substantiels; alors qu'il ne l'autoriserait pas dans le chef d'un contribuable qui ne se distinguerait du premier que par le fait que les opérations ne puissent produire que des revenus imposables modiques ?

3. L'article 44 du C.I.R. 64 (article 49 du C.I.R. 92) viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec l'article 170 et/ou avec le droit de l'Union, dans l'interprétation selon laquelle la condition ' d'acquérir ou de conserver les revenus imposables ' prévue par cette disposition est réputée rencontrée dans le cas où un revenu imposable modique par rapport aux frais exposés, tels que les intérêts perçus dans le cadre d'une ' opération Q.F.I.E. ', s'accompagne de charges importantes exposées quasi exclusivement en vue d'obtenir au moyen d'un montage fiscal la destruction de la base imposable; tandis que cette condition n'est pas réputée rencontrée dans le cas où un revenu imposable modique s'accompagne de charges importantes exposées principalement en vue d'accorder un avantage à un tiers ?

4. La réponse aux questions précédentes peut-elle être différente si le juge saisi du fond d'un litige fiscal constate que le résultat économique des opérations en cause auquel on pouvait s'attendre avant application de l'impôt, est négatif ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Société Industrielle Liégeoise des Oxydes » (SILOX), assistée et représentée par Me X. Thiebaut et Me S. Lemmens, avocats au barreau de Liège;

- la SA « CBC Banque », assistée et représentée par Me F. Lefèvre et Me S. Benzidi, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Société Industrielle Liégeoise des Oxydes » (SILOX);
- le Conseil des ministres.

Par ordonnance du 30 juin 2021, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs P. Nihoul et S. de Bethune, 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 14 juillet 2021 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 14 juillet 2021.

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 litige concerne la cotisation à l'impôt des sociétés due par la SA « Société industrielle liégeoise des oxydes » (ci-après : la SA « SILOX ») pour l'exercice d'imposition 1990.

Dans le cadre de trois opérations réalisées en 1989, la SA « SILOX » a acquis des obligations italiennes avec coupons, à des dates proches de l'échéance des intérêts. Après avoir perçu les intérêts, diminués de l'impôt italien prélevé à la source, la SA « SILOX » a revendu ces obligations en réalisant une moins-value. La perception des intérêts n'a pas empêché que les opérations se soldent par une perte comptable. Celles-ci ont cependant permis à la SA « SILOX » de réduire sa charge fiscale, ce qui était le résultat recherché, en imputant sur l'impôt dû en Belgique la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) prévue par l'article 23, § 2 (lire 3), de la convention préventive de la double imposition conclue le 19 octobre 1970 entre la Belgique et l'Italie. Cette QFIE s'élève à 15 % du montant des intérêts perçus, indépendamment du montant de l'impôt, en l'occurrence italien, effectivement retenu à la source.

Devant la Cour d'appel de Liège, la question se pose de savoir si les pertes engendrées par les opérations litigieuses, qui correspondent au montant de la moins-value sur la réalisation des titres, sont déductibles, sur la base de l'article 44, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : le CIR 1964) (actuellement article 49 du CIR 1992). Cette disposition prévoit que les dépenses ou charges professionnelles déductibles sont celles que le contribuable justifie avoir faites ou supportées pendant la période imposable « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables » (condition de finalité).

La SA « SILOX » se prévaut d'un arrêt de la Cour de cassation du 21 juin 2019, dont elle déduit que la condition de finalité requise par l'article 44 du CIR 1964 est remplie en l'espèce, même si les opérations étaient exclusivement motivées par la possibilité de bénéficier d'une QFIE permettant de réduire sa charge fiscale. La Cour d'appel de Liège renvoie quant à elle à un arrêt de la Cour de cassation du 21 septembre 2018, par lequel cette Cour juge que la condition de finalité n'est pas remplie à propos de frais relatifs à l'acquisition par une société médicale d'une habitation à la côte et mise à la disposition de son gérant, contre une indemnité modique. La Cour d'appel estime que la jurisprudence de la Cour de cassation relative à la condition de finalité visée à l'article 44 du CIR 1964 suscite plusieurs questions liées au respect du principe de la légalité de l'impôt, ainsi que du principe d'égalité et de non-discrimination.

La Cour d'appel se demande si, pour contrôler la constitutionnalité de l'article 44 du CIR 1964, il n'y a pas lieu de tenir compte des principes et règles du droit de l'Union, au motif que les opérations litigieuses ont été réalisées dans l'exercice des libertés fondamentales garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), dont la libre circulation des capitaux. Or, la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne consacre le principe d'interdiction de pratiques abusives aux droits et aux avantages prévus par le droit de l'Union, indépendamment du point de savoir si ces droits et avantages trouvent leur fondement dans les traités, dans un règlement ou dans une directive. Ce principe est mis en œuvre par la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 « établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur » (ci-après : la directive (UE) 2016/1164). La Cour d'appel se demande également si, en ce qu'il permettrait ou favoriserait le recours par des entreprises à des montages destructeurs d'impôt, l'article 44 du CIR 1964 est compatible avec l'article 107 du TFUE, lequel interdit les aides d'État.

La Cour d'appel de Liège pose donc les questions préjudicielles reproduites plus haut.

### III. *En droit*

- A -

#### *Quant au droit de l'Union européenne*

A.1.1. La SA « SILOX » soutient que les trois premières questions préjudicielles sont irrecevables en ce qu'elles visent le droit de l'Union européenne, à défaut pour la juridiction *a quo* d'avoir identifié dans les questions préjudicielles des dispositions spécifiques de ce droit à l'aune desquelles la constitutionnalité de l'article 44 du CIR 1964 devrait être appréciée.

Elle estime qu'en tout état de cause, elle n'a pas eu recours à une liberté prévue par le droit de l'Union en réalisant les opérations litigieuses. En effet, ces opérations ont eu lieu en 1989, avant la consécration de la libre circulation des capitaux en 1992, en application de la convention préventive de la double imposition conclue le 19 octobre 1970 entre la Belgique et l'Italie. Par ailleurs, la directive (UE) 2016/1164 ne saurait servir de norme de contrôle, dès lors que son adoption est postérieure aux opérations litigieuses. Ensuite, le principe d'interdiction de pratiques abusives n'empêche pas en soi qu'une société fasse usage des libertés de circulation garanties par le TFUE pour profiter de la fiscalité avantageuse d'un autre État membre que celui dans lequel elle est établie. Enfin, l'application de la disposition en cause n'est pas de nature à engendrer une aide d'État, au sens de l'article 107 du TFUE, dès lors qu'elle revêt une portée générale et qu'elle ne bénéficie pas uniquement à une catégorie spécifique de personnes.

A.1.2. La SA « CBC Banque », appelée en intervention forcée par la SA « SILOX » dans l'instance pendante devant le juge *a quo*, développe une argumentation similaire en ce qui concerne l'applicabilité du droit de l'Union. La SA « CBC Banque » précise que le principe d'interdiction de pratiques abusives, précité, ne s'applique pas aux opérations qui ne relèvent pas du droit de l'Union.

A.1.3. En ce qui concerne l'appréciation de la compatibilité de la disposition en cause avec le droit de l'Union, le Conseil des ministres fait valoir que le contribuable ne revendique pas la déductibilité des charges liées à l'opération litigieuse en appuyant sa prétention sur le droit de l'Union. En outre, la Cour n'est pas compétente pour trancher une question concernant la seule application du droit de l'Union. Le Conseil des ministres souligne néanmoins que la notion d'abus de droit n'est pas étrangère au contrôle de proportionnalité pour l'exercice duquel la Cour est compétente.

*Quant à la recevabilité de la quatrième question préjudicielle*

A.2.1. La SA « SILOX » allègue que la quatrième question préjudicielle est irrecevable, dès lors qu'elle n'identifie aucune norme dont la Cour pourrait vérifier la constitutionnalité, ni aucune norme de référence.

A.2.2. La SA « CBC Banque » est du même avis que la SA « SILOX ». Elle ajoute que les éléments nécessaires pour permettre à la Cour de statuer font défaut, dès lors notamment que le juge *a quo* ne précise pas en quoi le fait que le résultat économique des opérations serait négatif pourrait avoir une incidence sur la réponse aux trois autres questions préjudicielles.

*Quant aux questions préjudicielles*

A.3. La SA « SILOX » fait valoir que l'article 44 du CIR 1964 est un corollaire du principe de l'imposition des revenus nets. En ce qu'elle tend à déterminer le revenu imposable, la disposition en cause ne constitue pas une mesure de faveur qui est de nature à procurer un avantage fiscal au contribuable. En outre, dès lors qu'une société n'a qu'un seul patrimoine, nécessairement lié à son activité, l'ensemble de ses revenus sont, en principe, imposables, même s'ils proviennent d'une activité étrangère à l'objet social ou à l'activité habituelle de la société. De même, dès lors que tous les revenus d'une société sont imposables, il est cohérent que toutes les dépenses qui ont été supportées en vue d'acquiescer ou de conserver ces revenus soient déductibles.

La SA « SILOX » précise que l'article 44 du CIR 1964 n'exige nullement que, pour qu'elles soient déductibles, les dépenses aient un lien avec l'objet social ou avec l'activité habituelle de la société. La déduction doit donc être admise pour les charges exposées dans le cadre d'opérations complexes et inhabituelles. Ce qui précède doit s'entendre sous réserve de l'application éventuelle d'une mesure anti-abus, ce dont il n'est nullement question en l'espèce.

La SA « SILOX » ajoute que la condition de finalité contenue dans l'article 44 du CIR 1964 n'exige pas que les dépenses aient permis de réaliser un résultat global positif et/ou suffisant, ni qu'elles aient donné lieu à une imposition effective. Le fait que les dépenses aient été exposées uniquement en vue de réduire ou de neutraliser la base imposable n'altère en rien leur caractère déductible, pour autant que ces dépenses aient permis de percevoir des revenus imposables, quand bien même ceux-ci seraient extrêmement faibles, voire exonérés. Le fait que le résultat économique de ces opérations ait, dès le départ, été envisagé comme négatif n'y change rien (Cass., 11 septembre 2014, F.13.0053.F). En outre, à condition qu'elle n'enfreigne aucune disposition légale et qu'elle accepte toutes les conséquences des actes qu'elle pose, une société était, au cours de l'exercice d'imposition 1990, libre de procéder à toute opération qui lui permettait de diminuer voire anéantir sa charge fiscale, conformément au principe du choix de la voie la moins imposée (voy. notamment Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, I, p. 849, *Au Vieux Saint-Martin*).

Selon la SA « SILOX », l'interprétation selon laquelle des dépenses effectuées dans le cadre d'opérations complexes et inhabituelles à seule fin de réduire ou d'anéantir l'impôt sont déductibles, pour autant qu'elles aient permis de réaliser des revenus imposables, est conforme au texte clair de l'article 44 du CIR 1964 et n'induit aucune incertitude ou délégation prohibée quant à un élément essentiel de l'impôt. Il en résulte que la disposition en cause, dans cette interprétation, ne viole pas le principe de la légalité de l'impôt et que la première question préjudicielle, lue ou non en combinaison avec la quatrième question, appelle une réponse négative.

A.4.1. La SA « SILOX » soutient à titre principal que les différences de traitement qui sont soulevées dans les deuxième et troisième questions préjudicielles n'existent pas. Ces différences de traitement ne résultent pas tant du texte de l'article 44 du CIR 1964 que de l'interprétation qu'en fait le juge *a quo*, en s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de cassation. Celle-ci interprète uniformément l'article 44 du CIR 1964 et l'article 49 du CIR 1992 dans ses deux arrêts précités du 21 septembre 2018 et du 21 juin 2019, même si elle y aboutit à des solutions différentes. La différence découle de ce que, dans la première affaire, la Cour de cassation considère que la condition de finalité est remplie, et non dans la seconde.

Dès lors que l'article 44 du CIR 1964 n'instaure aucune différence de traitement entre les catégories visées par la juridiction *a quo*, les deuxième et troisième questions préjudicielles, combinées à la quatrième, sont irrecevables ou, à tout le moins, appellent une réponse négative.

A.4.2. À titre subsidiaire, la SA « SILOX » fait valoir que la différence de traitement repose sur un critère objectif et proportionné. En effet, la différence de traitement qui existe entre une société qui a effectué des opérations dites « QFIE » et celle qui a effectué un investissement immobilier en vue d'avantager un tiers repose sur un critère objectif, qui est l'existence ou non de revenus produits par l'opération. Dans le premier cas, les opérations QFIE ont permis de percevoir des intérêts, déclarés à l'impôt des sociétés, alors que dans le second cas, l'investissement n'a engendré aucun revenu ou un revenu à ce point faible qu'il doit être considéré comme inexistant. Compte tenu de l'objectif poursuivi par l'article 44 du CIR 1964, qui est de permettre la détermination du revenu imposable net, en déduisant les charges qui ont permis la réalisation des revenus bruts, le critère de distinction est adéquat et proportionné. Les deuxième et troisième questions préjudicielles appellent dès lors une réponse négative.

A.5.1. La SA « CBC Banque » soutient à titre principal que l'article 44 du CIR 1964 est manifestement étranger au litige en cause et que les questions préjudicielles n'appellent dès lors pas de réponse. Conformément au principe de la primauté du droit international sur le droit interne, le droit interne ne peut pas soumettre l'imputation de la QFIE à des conditions plus strictes que celles qui sont prévues par la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et l'Italie. Elle renvoie à cet égard à une jurisprudence abondante. L'article 44 du CIR 1964 n'est pas davantage applicable à la perte qui résulterait des opérations QFIE, dès lors qu'il énonce les conditions de déduction seulement en ce qui concerne les charges professionnelles.

A.5.2.1. À titre subsidiaire, la SA « CBC Banque » soutient que les questions préjudicielles appellent toutes une réponse négative.

A.5.2.2. En ce qui concerne la première question préjudicielle, la SA « CBC Banque » n'aperçoit pas en quoi le principe de la légalité de l'impôt pourrait être invoqué pour empêcher la déduction de frais liés à une opération telle que celle qui est en cause. Au contraire, en interprétant la disposition en cause comme empêchant la déduction de tels frais, le juge *a quo* ajoute à cette disposition une condition qu'elle ne contient pas, ce qui est contraire au principe de la légalité de l'impôt. De plus, les frais liés aux opérations QFIE sont des frais professionnels qui répondent à la condition de finalité visée à l'article 44 du CIR 1964. En effet, en économisant sur une charge (l'impôt des sociétés), l'entreprise augmente ses revenus.

La SA « CBC Banque » considère par ailleurs que la disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par le juge *a quo*, ne viole pas le principe de l'égalité devant l'impôt. En ce que le juge *a quo* inviterait la Cour à apprécier la différence de traitement entre un contribuable ayant réalisé une opération QFIE en vue de faire des économies d'impôt et un contribuable n'ayant pas réalisé une telle opération, il y a lieu de relever que ces contribuables ne se trouvent pas dans des situations identiques. Alors que le premier peut imputer la QFIE sur sa base imposable, le second n'a rien à imputer - à défaut précisément d'avoir réalisé une telle opération.

A.5.2.3. En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle, la SA « CBC Banque » soutient que l'interprétation que le juge *a quo* fait de l'article 44 du CIR 1964 est inexacte. La disposition en cause impose que les frais aient été supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, mais elle ne pose aucune condition quant à l'importance de ces revenus, en lien, le cas échéant, avec le montant des dépenses exposées. En outre, le contribuable qui réalise une opération QFIE ne se trouve pas dans une situation comparable à celle du contribuable qui postule la déduction de frais liés à l'acquisition d'une habitation mise à la disposition du gérant. Les frais ne sont pas de même nature et ne poursuivent pas la même finalité : alors que, dans le premier cas, les frais engagés permettent à la société d'augmenter son résultat global, en réduisant sa charge d'impôt, dans le second cas, les frais engagés ne produisent en principe aucun revenu. La différence de traitement n'est donc pas discriminatoire.

A.5.2.4. En ce qui concerne la troisième question préjudicielle, la SA « CBC Banque » fait valoir que les deux catégories de personnes mentionnées dans la question préjudicielle ne se trouvent pas dans des situations comparables au regard de la déduction des frais professionnels. Dans le premier cas, une société engage des frais

pour en retirer un bénéfice pour elle-même alors que, dans le second cas, elle engage des frais pour favoriser un tiers. Il est logique que seuls les frais en lien avec les revenus propres de la société soient déductibles. En outre, le simple fait qu'une société puisse déduire les frais en lien avec des opérations qui permettent de réduire sa base imposable n'est pas contraire au principe d'égalité : par définition, tout frais professionnel engagé par une société permet une réduction de sa base imposable. Par son arrêt n° 103/2010 du 16 septembre 2010, la Cour a du reste jugé que la non-déductibilité des frais engagés par une société pour accorder un avantage à un tiers sans contrepartie était raisonnablement justifiée et qu'elle ne violait dès lors pas le principe d'égalité.

A.5.2.5. En ce qui concerne la quatrième question préjudicielle, la SA « CB Banque » soutient qu'elle est en toute hypothèse non fondée, dès lors qu'elle est sans pertinence pour la résolution des autres questions préjudicielles et qu'elle repose sur une interprétation manifestement erronée de la disposition en cause. Le fait que le résultat économique des opérations soit négatif n'est pas pertinent pour répondre aux première et troisième questions préjudicielles. Il est en outre sans objet en ce qui concerne la deuxième question préjudicielle, dès lors que celle-ci postule l'existence de revenus, substantiels ou modiques selon le cas.

A.6.1. Le Conseil des ministres fait valoir que, par le passé, la condition de finalité prévue par l'article 44 du CIR 1964 était généralement interprétée en ce sens que seuls étaient déductibles les frais liés à l'acquisition ou à la conservation des revenus résultant de l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable. De ce qu'une société commerciale est exclusivement créée en vue d'une activité lucrative, il ne résulte pas que toutes les dépenses de ladite société ont un caractère professionnel et qu'elles sont toutes déductibles. Aussi, seuls les frais qui se rattachaient à l'exercice de l'activité sociale d'une société étaient déductibles (Cass., 18 janvier 2001, F.99.0114.F; 19 juin 2003, F.01.0066.F; 12 juin 2009, F.07.0083.N). Entre autres exemples, la Cour de cassation a rejeté la déductibilité de frais liés à un montage fiscal, vu le but déficitaire de l'opération et nonobstant l'avantage fiscal que celle-ci avait permis d'obtenir indirectement (Cass., 19 juin 2003, F.01.0079.F). Par ses arrêts n°s 191/2009 du 26 novembre 2009 et 103/2010 du 16 septembre 2010, la Cour a d'ailleurs validé cette interprétation de l'article 49 du CIR 1992 par la Cour de cassation.

A.6.2. Le Conseil des ministres observe que la Cour de cassation a opéré un revirement de jurisprudence. Désormais, l'absence de lien entre une opération et l'activité sociale ou l'objet statutaire de la société ou la circonstance qu'une opération a été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal n'excluent plus en soi la déductibilité des frais liés à ces opérations (Cass. 12 juin 2015, F.13.0163.N; 21 juin 2019, F.15.0067.N; 31 octobre 2019, F.16.0024.N).

Le Conseil des ministres estime que l'arrêt de la Cour de cassation du 21 septembre 2018, auquel le juge *a quo* se réfère dans l'arrêt de renvoi, n'est pas en contradiction avec cette nouvelle jurisprudence. Il semble ressortir de cet arrêt qu'il ne suffit pas que l'opération engendre un revenu imposable quelconque pour que les charges qui y sont liées soient nécessairement déductibles. Encore faut-il que ces charges aient été exposées en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables. Le Conseil des ministres renvoie à cet égard aux conclusions du ministère public précédant l'arrêt du 21 septembre 2018, dont il ressort que les frais doivent être liés à l'activité professionnelle effectivement exercée par la société. Il ne ressort pas de cet arrêt qu'il suffirait de viser tout avantage fiscal quelconque pour considérer que les conditions fixées par l'article 44 du CIR 1964 sont nécessairement satisfaites.

A.6.3. Le Conseil des ministres fait valoir que les opérations QFIE, dont il est question dans les questions préjudicielles, sont des constructions purement artificielles et dénuées de tout lien avec l'activité réelle de l'entreprise. En tant que telles, ces opérations ne visent pas à permettre à l'entreprise d'acquiescer ou de conserver des revenus professionnels, c'est-à-dire liés à son activité, en ce qu'elles aboutissent à une perte comptable, mais à lui faire obtenir un crédit d'impôt permettant de réduire l'impôt dont elle est redevable sur ses autres revenus. La QFIE qui est ainsi obtenue n'est pas un revenu imposable au sens de l'article 44 du CIR 1964 et ne revêt pas un caractère professionnel. En effet, la QFIE doit être assimilée, par sa nature, à l'impôt survenant à un stade ultérieur à l'établissement des revenus nets. Interpréter autrement la disposition en cause reviendrait à méconnaître la notion de « revenu imposable », que seul le législateur peut déterminer, en vertu de l'article 170 de la Constitution.

Le Conseil des ministres ajoute que la condition de déductibilité portant sur le lien entre, d'une part, les frais engagés par l'entreprise et, d'autre part, l'acquisition ou la conservation de revenus imposables liés à l'activité professionnelle de celle-ci doit s'appliquer de la même manière à toutes les situations rencontrées au regard des principes que la loi fiscale a définis en la matière, sans quoi il y aurait violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Le Conseil des ministres conclut de ce qui précède que les questions préjudicielles appellent une réponse négative, pour autant que la disposition en cause soit interprétée conformément aux principes qu'il a exposés précédemment.

A.7.1. La SA « SILOX » répond qu'en subordonnant la déductibilité d'une charge ou d'une dépense à la circonstance que celle-ci ait été exposée dans le cadre de l'activité réelle ou habituelle d'une société, à l'importance des revenus qu'elle aurait permis d'obtenir ou de conserver, ou au fait que les opérations aient abouti à un résultat comptable globalement positif, le Conseil des ministres rajoute des conditions à la loi, ce qui contrevient manifestement au principe de la légalité de l'impôt, garanti par l'article 170 de la Constitution.

La SA « SILOX » fait valoir qu'en outre, l'interprétation de la disposition en cause préconisée par le Conseil des ministres méconnaît l'adage suivant lequel le droit fiscal se fonde sur des réalités. Les frais liés à des activités illicites, lesquels ne ressortissent évidemment pas de l'objet social d'une société, sont déductibles (Cass., 22 février 2019, F.18.0034.N). Ce qui vaut pour les activités illicites vaut *a fortiori* pour les frais exposés par une société à l'occasion d'opérations licites, effectuées en dehors de l'activité habituelle de la société en question, dans le but d'obtenir ou conserver des revenus imposables.

A.7.2. La SA « SILOX » précise que l'imputation de la QFIE dépend de la perception de revenus étrangers, lesquels sont incorporés dans la base imposable. L'opération litigieuse avait donc bien pour but d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, à savoir le coupon attaché aux obligations achetées, et non, comme le prétend le Conseil des ministres, de bénéficier seulement de la QFIE que la loi belge obligeait à intégrer à la base imposable (ou son imputation).

A.7.3. La SA « SILOX » soutient que la Cour ne peut pas apprécier la constitutionnalité de la disposition en cause au regard de la notion d'abus de droit, dès lors que les questions préjudicielles ne visent pas de norme de référence à cet égard et qu'en toute hypothèse, il ne s'agit pas d'une norme de rang constitutionnel. En tout état de cause, il paraît difficilement concevable que la Cour puisse apprécier la compatibilité de l'article 44 du CIR 1964, tel qu'il était applicable en 1989, avec le principe de l'abus de droit tel qu'il est interprété dans un commentaire de convention internationale, postérieur de près de trente ans à la disposition en cause.

A.7.4. La SA « SILOX » précise enfin que les catégories de personnes mentionnées dans les deuxième et troisième questions préjudicielles ne sont manifestement pas comparables au regard du but et des effets de la disposition en cause, compte tenu des objectifs différents qu'elles poursuivent chacune, à savoir obtenir un revenu imposable et une réduction d'impôt permettant d'augmenter ses revenus ou avantager un tiers en supportant ses dépenses privées.

#### *Quant au maintien des effets*

A.8. La SA « SILOX » demande qu'en cas de constat d'inconstitutionnalité, les effets de la disposition en cause soient définitivement maintenus jusqu'à la date du prononcé de l'arrêt de la Cour. En effet, un constat d'inconstitutionnalité non modulé dans le temps remettrait en cause le principe du choix de la voie la moins imposée, qui prévalait au moment où les opérations litigieuses ont été réalisées, il y a plus de trente ans, et qui trouve son fondement dans le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt.

A.9. Le Conseil des ministres s'oppose à cette demande, au motif que les questions préjudicielles trouvent leur origine dans un récent revirement de jurisprudence de la Cour de cassation. Le contribuable ne pourrait dès lors pas invoquer une violation du principe de la confiance légitime. En outre, le principe de l'abus de droit s'oppose à un tel maintien des effets. Favoriser l'interprétation de la disposition en cause préconisée par la

SA « SILOX » dévoierait la disposition en cause dans son essence et sa finalité et devrait être considéré comme illégitime au regard des principes que la SA « SILOX » invoque pour revendiquer le maintien des effets.

- B -

*Quant à la disposition en cause*

B.1. L'article 44 du Code des impôts sur les revenus 1964 (ci-après : le CIR 1964) (actuellement article 49 du CIR 1992) dispose :

« Les dépenses ou charges professionnelles déductibles sont celles que le contribuable justifie avoir faites ou supportées pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables.

Sont considérées comme ayant été faites ou supportées pendant la période imposable, les dépenses ou charges qui, pendant cette période, ont été effectivement payées ou supportées ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et ont été comptabilisées comme telles ».

Cette disposition fait partie des dispositions qui ont trait à la détermination du montant net des revenus professionnels dans le cadre de l'impôt des personnes physiques. Conformément à l'article 96 du CIR 1964, elle est également applicable en matière d'impôt des sociétés.

*Quant au litige pendant devant le juge a quo et au contexte dans lequel les questions préjudicielles sont posées*

B.2. Le litige pendant devant le juge *a quo* concerne une société qui, en 1989, a effectué plusieurs opérations dites « QFIE ». Ces opérations consistent à acheter des obligations à l'étranger, peu de temps avant l'échéance des intérêts y afférents, et à les revendre aussitôt après avoir perçu les intérêts. Par ces opérations, l'objectif principal de la société n'est pas tant de percevoir les intérêts produits par les obligations, le montant de ces intérêts étant généralement inférieur aux charges exposées, que d'imputer sur l'impôt dont elle est redevable en Belgique la quotité forfaitaire d'impôt étranger (ci-après : QFIE) prévue par les

conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique avec certains États (en l'espèce, la convention du 19 octobre 1970 entre la Belgique et l'Italie « en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu »), dont le mode de calcul est étranger au résultat de l'opération pour la société, tout en déduisant par ailleurs les charges exposées pour les besoins de l'opération au titre de frais professionnels. L'imputation de la QFIE permet à la société de réduire, voire de neutraliser, l'impôt dont elle est redevable en Belgique.

B.3. Devant le juge *a quo*, la question se pose de savoir si les charges exposées dans le cadre d'opérations « QFIE », lesquelles ne s'inscrivent pas dans l'activité professionnelle normale de la société et poursuivent (quasiment) exclusivement un but fiscal, sont déductibles sur la base de l'article 44, alinéa 1er, du CIR 1964, qui prévoit que les dépenses ou charges professionnelles déductibles sont celles que le contribuable justifie avoir faites ou supportées pendant la période imposable « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables ».

B.4. Après avoir, pendant plusieurs années, estimé que, pour être considérées comme des frais professionnels déductibles, les dépenses d'une société commerciale doivent être inhérentes à l'exercice de la profession, c'est-à-dire se rattacher nécessairement à l'activité sociale (Cass., 18 janvier 2001, F.99.0114.F; 3 mai 2001, F.99.0159.F; 19 juin 2003, F.01.0066.F), la Cour de cassation a opéré un revirement de jurisprudence. Elle a ainsi jugé :

« 1. Tous les revenus et produits de capitaux et de biens mobiliers utilisés par une société commerciale pour l'exercice de son activité professionnelle constituent des revenus professionnels. Les circonstances qu'il n'y ait aucun rapport entre une opération d'une société et son objet statutaire et qu'une opération ait été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, n'excluent dès lors pas que les revenus et produits qui sont le résultat de cette opération soient qualifiés de revenus professionnels.

2. Aux termes de l'article 44, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964, les charges que le contribuable a faites ou supportées pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables, sont déductibles à titre de frais professionnels.

En vertu de l'article 96 dudit code, cette disposition s'applique aux sociétés commerciales.

Il ne résulte pas de cette disposition que la déduction de dépenses ou de charges professionnelles est subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à l'activité sociale de la société commerciale telle qu'elle ressort de son objet social.

La Cour opère ainsi un revirement de sa jurisprudence.

3. Les circonstances qu'il n'y ait aucun rapport entre une opération d'une société et son activité ou son objet statutaire et qu'une opération ait été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, n'excluent pas en tant que telles que les frais concernant de telles opérations puissent être qualifiés de frais professionnels déductibles.

4. En considérant que les frais afférents aux transactions d'obligations ne constituent pas des frais professionnels déductibles étant donné que lesdites transactions sont étrangères à l'activité sociale de la demanderesse et qu'en outre, elles ont été effectuées dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal par le biais de l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger, les juges d'appel n'ont pas légalement justifié leur décision » (Cass., 12 juin 2015, F.13.0163.N; voy. déjà Cass., 11 septembre 2014, F.13.0053.F; 4 juin 2015, F.14.0185.F et F.14.0189.F; 4 juin 2015, F.14.0165.F; voy. aussi Cass., 12 juin 2015, F.14.0080.N).

Ce revirement de jurisprudence a été confirmé par la suite, notamment à propos d'opérations « QFIE » (Cass., 21 juin 2019, F.15.0067.N; 31 octobre 2019, F.16.0024.N).

B.5. Le juge *a quo* met en cause la pertinence de l'interprétation que la Cour de cassation confère à la disposition en cause, par les arrêts précités. Il en interroge la cohérence avec un autre arrêt de la Cour de cassation du 21 septembre 2018 (F.17.0054.N), relatif à la déductibilité des frais exposés par une société en vue principalement d'accorder un avantage à un tiers.

Dans ce contexte, le juge *a quo* pose à la Cour trois questions préjudicielles sur la constitutionnalité de l'article 44 du CIR 1964 et, par ce que les parties identifient à tort comme une quatrième question préjudicielle, il lui demande si la réponse à ces trois questions préjudicielles est susceptible de changer si le juge fiscal constate que le résultat économique des opérations en cause auquel on pouvait s'attendre avant application de l'impôt est négatif.

La Cour répond aux questions préjudicielles dans ce sens.

*Quant à l'interprétation de la disposition en cause et à son applicabilité au litige*

B.6.1. Le Conseil des ministres soutient que, sous réserve de retenir l'interprétation de la disposition en cause qu'il préconise, les questions préjudicielles appellent une réponse négative. En l'occurrence, le Conseil des ministres invite la Cour à interpréter l'article 44 du CIR 1964 comme n'autorisant pas la déduction des charges exposées par une société dans le cadre d'une opération « QFIE », dès lors que de telles charges ne visent pas à acquérir ou à conserver des revenus imposables. Selon lui, la QFIE ainsi obtenue ne peut être considérée comme un revenu imposable au sens de cette disposition, dès lors qu'elle est étrangère à l'activité professionnelle réelle de la société.

B.6.2. La SA « CBC Banque » soutient que la disposition en cause n'est manifestement pas applicable au litige pendant devant le juge *a quo* et que les questions préjudicielles n'appellent dès lors pas de réponse. Selon elle, en vertu du principe de la primauté du droit international sur le droit interne, le droit interne ne peut pas soumettre l'imputation de la QFIE sur l'impôt à des conditions plus strictes que celles qui sont prévues par la convention préventive de la double imposition conclue le 19 octobre 1970 entre la Belgique et l'Italie. L'article 44 du CIR 1964 ne serait pas davantage applicable à la perte qui résulte des opérations « QFIE », dès lors qu'il concerne uniquement les conditions de déduction des charges professionnelles.

B.7. Il revient en règle à la juridiction *a quo* de déterminer les normes applicables au litige qui lui est soumis. Toutefois, lorsque des dispositions qui ne peuvent manifestement être appliquées à ce litige sont soumises à la Cour, celle-ci n'en examine pas la constitutionnalité. De la même manière, il appartient en règle à la juridiction *a quo* d'interpréter les dispositions qu'elle applique, sous réserve d'une lecture manifestement erronée de la disposition en cause.

B.8.1. Comme il est dit en B.4 et en B.5, le juge *a quo* interroge la Cour sur la constitutionnalité de l'article 44 du CIR 1964 dans l'interprétation que lui confère la Cour de cassation, c'est-à-dire interprété comme permettant à une société de déduire des charges

relatives à une opération étrangère à l'activité professionnelle réelle de la société et réalisée par ladite société uniquement en vue de réduire sa charge fiscale.

B.8.2. Les questions préjudicielles ne portent pas sur l'imputation de la QFIE sur l'impôt dû par la société, mais sur la déductibilité des charges liées à l'opération « QFIE », en tant que frais professionnels, qui est une question étrangère à la convention préventive de double imposition conclue par la Belgique et l'Italie et qui relève donc exclusivement du droit interne.

B.8.3. Compte tenu de ce qui précède, il n'apparaît pas que les questions préjudicielles soient fondées sur une lecture manifestement erronée de la disposition en cause, ni que cette disposition ne serait manifestement pas applicable au litige au fond.

La Cour répond donc aux questions préjudicielles dans l'interprétation du juge *a quo*.

#### *Quant au droit de l'Union européenne*

B.9.1. La SA « SILOX » soutient que les trois premières questions préjudicielles sont irrecevables en tant qu'elles visent le droit de l'Union européenne, à défaut pour la juridiction *a quo* d'avoir identifié dans les questions préjudicielles des dispositions spécifiques de ce droit à l'aune desquelles la constitutionnalité de l'article 44 du CIR 1964 devrait être appréciée. Avec la SA « CBC Banque » et le Conseil des ministres, elle soutient que les normes de droit de l'Union citées par le juge *a quo* dans l'arrêt de renvoi ne sont pas applicables en l'espèce.

B.9.2. Il ressort de la motivation de l'arrêt de renvoi que les dispositions du droit de l'Union auquel le juge *a quo* fait référence sont, d'une part, le principe d'interdiction de pratiques abusives aux droits et aux avantages prévus par le droit de l'Union, tel qu'il est explicitement mis en œuvre par la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 « établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur » (ci-après : la directive (UE) 2016/1164), et, d'autre part, l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après :

le TFUE) (anciennement article 92 du Traité instituant la Communauté économique européenne), en ce qu'il interdit les aides d'État.

B.9.3. Cependant, la motivation de l'arrêt de renvoi ne fait pas apparaître en quoi, par les opérations litigieuses, effectuées en vue de bénéficier du régime prévu par la convention préventive de la double imposition conclue le 19 octobre 1970 entre la Belgique et l'Italie, et en postulant la déduction des charges liées à ces opérations sur la base du droit interne, la SA « SILOX » aurait abusé de droits ou d'avantages prévus par le droit de l'Union. Par ailleurs, la directive (UE) 2016/1164 n'était pas applicable lors de l'exercice d'imposition 1990, dès lors que son adoption lui est nettement postérieure. Cette directive ne saurait donc servir en l'espèce de norme de référence en vue d'apprécier la constitutionnalité de l'article 44 du CIR 1964, tel qu'il s'applique à l'exercice d'imposition 1990. Enfin, comme elle l'a jugé à plusieurs reprises, et notamment par son arrêt n° 49/2018 du 26 avril 2018, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 18 mai 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, point 42), la Cour n'est pas compétente pour statuer sur la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur.

B.9.4. Partant, il n'y a pas lieu d'inclure les normes du droit de l'Union précitées dans l'examen de la constitutionnalité de la disposition en cause.

#### *Quant à la première question préjudicielle*

B.10. Par la première question préjudicielle, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 170 et 172 de la Constitution, en ce qu'ils garantissent le principe de la légalité de l'impôt, dans l'interprétation selon laquelle la disposition en cause « autoriserait la déduction de charges qui ont été exposées dans le cadre d'opérations complexes et inhabituelles, posées dans le seul but de réduire voire de neutraliser l'impôt qui se serait appliqué au contribuable en l'absence de ces opérations ».

B.11.1. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi ».

Cette disposition exprime le principe de la légalité de l'impôt qui exige que les éléments essentiels de l'impôt soient, en principe, déterminés par la loi, afin qu'aucun impôt ne puisse être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

B.11.2. Le principe de la légalité de l'impôt est également exprimé à l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, qui dispose :

« Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

B.12. Le juge *a quo* ne prétend pas que le législateur aurait opéré une délégation prohibée par les articles 170 et 172 de la Constitution. Il s'interroge plutôt sur la conformité de l'interprétation que la Cour de cassation donne à la disposition en cause par rapport au libellé de celle-ci. Il estime que cette interprétation n'est pas exacte et que, pour ce motif, elle viole le principe de la légalité de l'impôt garanti par les articles 170 et 172 de la Constitution.

B.13. La Cour n'est pas compétente pour contrôler la manière dont le juge *a quo* et la Cour de cassation interprètent les dispositions législatives, mais pour contrôler la constitutionnalité des dispositions législatives, dans l'interprétation indiquée, le cas échéant, par le juge *a quo*. Le contrôle de la constitutionnalité d'une disposition législative à l'aune du principe de la légalité de l'impôt implique pour la Cour de contrôler que le législateur n'a pas procédé à une délégation prohibée par ce principe et que la disposition législative est suffisamment précise; il ne permet pas en soi à la Cour de contrôler la manière dont le juge interprète la disposition législative en question, au regard du libellé de cette disposition.

B.14. La première question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

*Quant à la deuxième question préjudicielle*

B.15. Par la deuxième question préjudicielle, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 170 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle elle « autoriserait la déduction de charges qui ont été exposées dans le cadre d'opérations complexes et inhabituelles, posées dans le seul but de réduire voire de neutraliser l'impôt qui se serait appliqué au contribuable en l'absence de ces opérations, pourvu que ces opérations puissent produire des revenus imposables substantiels; alors qu'[elle] ne l'autoriserait pas dans le chef d'un contribuable qui ne se distinguerait du premier que par le fait que les opérations ne puissent produire que des revenus imposables modiques ».

La question préjudicielle invite à comparer les contribuables ayant effectué une opération telle que celle qui est décrite ci-dessus, selon que l'opération peut produire des revenus imposables substantiels ou modiques. Les frais exposés ne seraient déductibles que dans le premier cas.

B.16.1. Par un arrêt du 21 septembre 2018 (F.17.0054.N), la Cour de cassation a jugé :

« 1. L'article 49, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit que sont déductibles à titre de frais professionnels les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables 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.

2. Il ne résulte pas de cette disposition que la déduction de dépenses ou charges professionnelles serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à l'activité sociale de la société commerciale telle qu'elle ressort de son objet social.

Les circonstances qu'il n'existe pas de lien entre une opération d'une société et son activité ou son objet statutaire et qu'une opération ait été effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal, n'excluent pas en tant que telles que les frais afférents à de telles opérations puissent être qualifiés de frais professionnels déductibles.

3. L'article 183 du Code des impôts sur les revenus 1992 précise que, sous réserve des dérogations prévues par la loi, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques. Leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires.

4. Il résulte de ce qui précède que les frais exposés par une société, par exemple pour l'acquisition d'un bien immobilier, ne sont déductibles au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 que lorsqu'ils répondent aux conditions prescrites par cette disposition, et notamment lorsque ces frais ont été faits ou supportés en vue d'acquies ou de conserver des revenus imposables, quel que soit le lien avec les activités statutaires de la société.

5. Les juges d'appel ont notamment constaté et considéré que :

- l'immeuble a été financé en quasi-totalité par des fonds empruntés par la société;
- il n'est pas établi que la société avait l'intention de rentabiliser l'immeuble pendant la période où elle en avait la possession; en effet, cet immeuble a été mis à la disposition du gérant moyennant une compensation très modeste et n'a pas été mis en location ni loué; les maigres revenus ne compensent pas les frais élevés; il n'est pas démontré que l'intention ait été, à un quelconque moment, d'acquies ultérieurement des revenus supérieurs à ces frais;
- il n'est pas établi qu'à terme, le bien puisse être vendu en réalisant une plus-value importante, d'autant qu'il appartient en indivision à trois copropriétaires différents, chacun disposant en outre d'un droit de préemption;
- l'achat de l'immeuble ne peut être considéré, pour les exercices d'imposition contestés, comme un investissement/placement de liquidités;
- les frais n'ont en aucun cas été engagés en vue d'acquies ou de conserver des revenus imposables;
- au contraire, il apparaît que l'opération a pour seul but de couvrir les frais d'ordre privé du gérant, de sorte qu'il ne s'agit pas de frais professionnels de la société au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 et que la déduction correspondante est rejetée.

6. Les juges d'appel ont légalement justifié leur décision en considérant, par ces motifs, que les frais d'acquisition de l'immeuble situé à Coxyde, qui n'ont nullement été exposés en vue d'acquies ou de conserver des revenus imposables mais exclusivement pour couvrir les frais privés du gérant, ne remplissent pas les conditions de leur déduction au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 et ce, bien qu'il ait été fait référence à l'objet social et aux activités de la demanderesse.

Le moyen, en cette branche, ne peut être accueilli ».

Le juge *a quo* déduit de cet arrêt que seules les charges liées à une opération qui est susceptible de produire des revenus imposables substantiels seraient déductibles, à l'exclusion des charges liées à une opération susceptible de produire des revenus imposables modiques.

B.16.2. En vertu de l'article 44 du CIR 1964, en cause, les dépenses ou charges professionnelles déductibles sont celles que le contribuable justifie avoir faites ou supportées pendant la période imposable « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables ». Il s'agit de la condition dite de « finalité ». Ne sont donc pas déductibles les frais exposés ou supportés à d'autres fins telles que celle d'agir dans un but désintéressé ou de procurer sans contrepartie un avantage à un tiers. C'est au juge compétent qu'il appartient de vérifier concrètement, en fonction des circonstances de la cause, si les frais ont été exposés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables, sans que son appréciation puisse toutefois porter sur l'opportunité des dépenses en cause (Cass., 19 mars 2020, F.19.0025.N).

B.16.3. Il ne ressort de la lecture ni de l'arrêt de la Cour de cassation du 21 septembre 2018, précité, ni de la jurisprudence de cette Cour mentionnée en B.4 que les charges exposées par une société ne seraient déductibles qu'à la condition qu'elles l'aient été dans le cadre d'opérations susceptibles de produire des revenus imposables substantiels.

Par son arrêt du 21 septembre 2018, la Cour de cassation juge que la Cour d'appel d'Anvers a légalement justifié sa décision de refuser la déduction de frais liés à l'acquisition d'un appartement à la côte, par une société, et mis à la disposition de son gérant en considérant, sur la base de plusieurs motifs, que lesdits frais n'ont pas été exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, mais exclusivement pour couvrir les frais privés du gérant. La circonstance que l'appartement a été mis à la disposition du gérant moyennant « une compensation très modeste » est un élément qui, avec d'autres, a conduit la Cour d'appel à la conclusion que la société n'a pas agi en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. En effet, indépendamment de la question de savoir si les revenus susceptibles d'être produits sont, en tant que tels, substantiels ou modiques, le fait que le tiers soit, en échange d'un avantage accordé par la société, redevable d'une compensation très

modeste, c'est-à-dire sans rapport avec la valeur réelle de l'avantage accordé, peut être un indice de ce que la société n'a pas cherché à acquérir ou à conserver des revenus imposables, mais a, au contraire, cherché à accorder un avantage sans contrepartie à ce tiers.

Par ailleurs, contrairement à ce que considère le juge *a quo*, le caractère déductible des charges exposées dans le cadre d'une opération « QFIE » est tout à fait indépendant de l'avantage fiscal procuré par la QFIE proprement dite, et de son caractère substantiel ou non.

B.17. Il résulte de ce qui précède que la différence de traitement soulevée dans la deuxième question préjudicielle n'existe pas. Celle-ci appelle dès lors une réponse négative.

#### *Quant à la troisième question préjudicielle*

B.18. Par la troisième question préjudicielle, le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 170 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle « la condition ' d'acquérir ou de conserver les revenus imposables ' prévue par cette disposition est réputée rencontrée dans le cas où un revenu imposable modique par rapport aux frais exposés, tels que les intérêts perçus dans le cadre d'une ' opération Q.F.I.E. ', s'accompagne de charges importantes exposées quasi exclusivement en vue d'obtenir au moyen d'un montage fiscal la destruction de la base imposable; tandis que cette condition n'est pas réputée rencontrée dans le cas où un revenu imposable modique s'accompagne de charges importantes exposées principalement en vue d'accorder un avantage à un tiers ».

La question préjudicielle porte donc sur la différence de traitement que la disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par le juge *a quo*, opérerait entre le contribuable qui a réalisé une opération « QFIE », en vue de réduire sa charge fiscale, et celui qui, contre une indemnité modique, a accordé un avantage à un tiers. Alors que, dans les deux cas, les

opérations engendrent pour le contribuable un revenu imposable modique par rapport aux frais exposés, seuls les frais exposés dans le premier cas sont considérés comme ayant été exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables et sont donc seuls déductibles.

B.19.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

Le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale n'interdit pas au législateur de traiter de manière différente certains contribuables, pour autant que la différence de traitement ainsi créée soit raisonnablement justifiée.

B.19.2. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont mentionnés en B.13, il n'y a pas lieu d'inclure l'article 170 de la Constitution dans l'examen de la troisième question préjudicielle.

B.20. Comme il est dit en B.16.2, les dépenses ou charges professionnelles déductibles sont celles que le contribuable justifie avoir faites ou supportées pendant la période imposable « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables » (condition de « finalité »).

B.21. Les deux catégories de contribuables mentionnées en B.18 se trouvent dans des situations essentiellement différentes, au regard de cette condition de « finalité ».

La société qui a réalisé une opération « QFIE » a, dans le cadre de cette opération, perçu des intérêts d'origine étrangère, lesquels constituent des revenus imposables. Même si, par cette opération, la société poursuit un objectif purement fiscal, il n'en demeure pas moins que, pour réaliser cet objectif, la perception d'intérêts est indispensable. Il n'est donc pas erroné de soutenir que les charges liées à l'opération ont été exposées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables (Cass., 4 juin 2015, F.14.0165.F; 4 juin 2015, F.14.0185.F et F.14.0189.F). La circonstance que l'opération ait été réalisée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal ou que le juge constate que le résultat économique des opérations en cause auquel on pouvait s'attendre avant application de l'impôt est négatif n'y change rien.

La société qui accorde un avantage à un tiers tel que, par exemple, la mise à disposition d'un bien immobilier contre une indemnité certes imposable mais modique par rapport aux charges importantes exposées se trouve dans une situation différente de celle de la société qui a réalisé une opération « QFIE ». En effet, lorsqu'elle procure un avantage à un tiers contre une indemnité qui est sans rapport avec la valeur réelle dudit avantage, exclusivement en vue de procurer un avantage à ce tiers, la société concernée n'agit en principe pas en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. Il appartient au juge compétent de le vérifier concrètement, à la lumière des circonstances de la cause. Il en va autrement si l'avantage ainsi accordé répond à des prestations réelles du tiers et qu'il lui est accordé à titre de rémunération. Dans pareil cas, les frais y afférents peuvent être considérés comme ayant été exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables (Cass., 13 novembre 2014, F.13.0118.F; 14 octobre 2016, F.15.0103.N; 14 octobre 2016, F.14.0203.N; 25 juin 2020, F.18.0148.N).

B.22. La différence de traitement n'est pas sans justification raisonnable.

La troisième question préjudicielle appelle dès lors une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- La première question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

- L'article 44 du Code des impôts sur les revenus 1964 (actuellement article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992) ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 14 octobre 2021.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

F. Daoût