

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "QFIE ou les aventures du petit sparadrap fiscal".

Auteur : Fossoul, Ludivine

Promoteur(s) : Bourgeois, Marc; Nollet, Aymeric

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/10997>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

QFIE ou les aventures du petit sparadrap fiscal

Ludivine FOSSOUL

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2019-2020

Titulaires :

Jean BUBLOT

Aymeric NOLLET

Tuteurs académiques :

Marc BOURGEOIS

Aymeric NOLLET

Je remercie vivement le Professeur Marc BOURGEOIS pour le temps qu'il m'a consacré et l'encadrement bienveillant qu'il m'a procuré.

J'adresse aussi mes sincères remerciements à Me Svjatoslav Gnedasj et Madame le Conseiller Fanny Crabeels pour leur disponibilité et leur gentillesse.

Je remercie enfin mes proches, surtout mon époux et la « Jansen ». Sans leur(s) faute(s), le dommage ne se serait certainement pas produit de la même manière...

*« La vie est courte, la science interminable, l'opportunité fugace, l'expérimentation faillible,
le jugement difficile.»*

(aphorisme attribué à HIPPOCRATE)

TABLE DES MATIERES

Introduction.....	6
Titre 1 – La jurisprudence relative à l’article 49, alinéa 1 ^{er} , C.I.R. 1992, par le filtre des affaires dites de « destruction d’impôt »	9
Chapitre 1 – L’article 49 C.I.R. 1992 : les basiques.....	9
Section 1 - Contextualisation spatiale et historique	9
Section 2 – Les conditions ou critères de déductibilité des frais professionnels	11
A. Les conditions	11
B. La quatrième dimension.....	11
Section 3 – L’article 49 C.I.R. 1992 : ce qui ne fait pas (plus) débat.....	17
Section 4 – Ce qui ne devrait plus faire débat : la question de l’appréciation de l’opportunité des dépenses	18
Section 5 – Ce qui ne fera pas débat (mais élargit le débat) : la question de l’imputation des QFIE.....	20
Chapitre 2 – L’exigence relative à l’objet social	22
Section 1 – L’arrêt Derwa.....	22
Section 2 – La critique	24
Section 3 - Concusions intermédiaires	28
Section 4 – L’arrêt du 11 septembre 2014	29
Section 5 – Les arrêts de juin 2015	31
Titre 2 – La jurisprudence postérieure à 2015 : l’influence des affaires relatives aux rémunérations des dirigeants	33
Chapitre 1 – Une continuité apparente	33
Chapitre 2 – Une évolution sous-jacente.....	34
Section 1 – L’arrêt du 21 septembre 2018	34
Section 2 – L’arrêt du 21 juin 2019.....	37
Section 3 – Les arrêts du 31 octobre 2019	38
Titre 3 – L’arrêt de la Cour d’appel de Liège du 5 février 2020	40
Chapitre 1 – Contexte de l’arrêt	40
Section 1 – La motivation	40
Section 2 - Les questions préjudicielles	42
Chapitre 2 – Les enjeux liés à l’interprétation.....	43
Chapitre 3 – Les enjeux liés au droit européen.....	45
Section 1 – Quelques mots introductifs au sujet de ATAD.....	45
Section 2 – Les concepts sous-tendant le raisonnement de la Cour d’appel	45
Chapitre 4 – Eléments de réponse(s)	47
Conclusion	49
Bibliographie	55

INTRODUCTION

Vous souvenez-vous, dans l’Affaire Tournesol, des déboires du capitaine Haddock et d’un sparadrap entêté avec lequel il se débat ? Le sparadrap se colle successivement sur son nez, sur le pouce de sa main gauche puis de sa main droite, se balade dans l’avion avant de revenir gentiment se poser à nouveau sur son pouce, non sans un détour par son veston.

La quotité forfaitaire d’impôt étranger¹, spécialement italienne², pourrait être comparée à un *running gag* de ce type qui, à ce jour, « court » depuis plus de 30 ans...

Ce mécanisme, bien connu en droit fiscal international, consiste à imputer, sur l’impôt de l’État de résidence, une quotité forfaitaire de l’impôt perçu à l’étranger sur un revenu mobilier. Son objectif est la limitation de la double imposition juridique internationale d’un même revenu mobilier.

Au risque de commettre un *trumpisme*, nous devons constater que jamais dans l’histoire des QFIE, une QFIE n’a induit autant de controverses que la QFIE italienne dont il a été fait usage pour l’unique exercice d’imposition 1990.

A cette époque en effet, le delta entre le taux de l’imposition italienne et le taux de la QFIE fixé par le droit national belge était tel qu’il était devenu l’objet de stratégies fiscales.

En juin 1994, à l’occasion d’une question posée au Ministre des Finances Philippe Maystadt, le député Hugo Olaert s’était ému de la situation en ces termes : « *En 1989, 360 sociétés au moins se seraient rendues coupables d’évasion fiscale par le biais de la quotité forfaitaire d’impôt étranger.* »³.

Les mots sonnent comme une gifle : évasion fiscale.

A l’époque pourtant, les tourments de la crise financière de 2008 relevaient seulement de la science-fiction pour la majorité d’entre nous, les mesures anti-abus n’en étaient encore qu’au stade embryonnaire et Thierry Afschrift consacrait plus de 500 pages à « l’évitement licite de l’impôt ». De même, les arrêts Brepols⁴ et Au Vieux Saint-martin⁵ constituaient le socle de l’appréciation de la licéité de cet évitement, et la règle selon laquelle le droit fiscal était exempt de tout aspect relatif à la morale était régulièrement rappelée.

Le temps a passé et de nombreuses décisions de justice sont venues, successivement, régler les multiples controverses que la QFIE avait suscitées, notamment concernant l’interprétation de l’article 49 du Code des Impôts sur les revenus de 1992⁶.

Pourtant, en février 2020, c’est encore une affaire de QFIE italienne qui, tel l’ancien volcan qu’on croyait trop vieux, fit rejaillir le feu des débats, à l’occasion d’un arrêt de la Cour d’appel de Liège posant à la Cour constitutionnelle quatre questions préjudicielles relatives à

¹ Ci-après la QFIE.

² Il existe beaucoup d’autres opérations dites QFIE, notamment coréenne ou uruguayenne, mais lorsqu’il nous sera donné d’entrer dans les détails de telles opérations, c’est de celle effectuée via l’acquisition et la vente d’obligations italiennes qu’il sera question.

³ Question n° 1148 de H. OLAERT du 24 juin 1994, *Q.R.*, Ch., 1993-1994, n° 116, p. 12236.

⁴ Cass., 6 juin, 1961, *Pas.*, I, p. 1082.

⁵ Cass., 22 mars 1990, RG F.997.F, disponible sur www.taxwin.be.

⁶ Ci-après le C.I.R. 1992.

l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992⁷. Cet arrêt semble en effet porter un regard nouveau sur la question de la déductibilité des frais, un regard coloré par les lunettes de l'action anti-BEPS et de la directive de 2016 en matière d'*Anti-Tax Avoidance*⁸ – *also know as* « ATAD », dont on sait qu'elles visent à contraindre les états membres à prendre des mesures anti-abus en matière fiscale.

Précisons toutefois que les affaires de QFIE ne sont qu'une illustration de la problématique plus large des constructions affectant la base imposable, lesquelles s'inscrivent dans le contexte, bien plus large encore, de la déductibilité des frais professionnels et de l'article 49 du C.I.R. 1992. Ce texte fondateur, qui pêche aussi bien qu'il brille par sa brièveté, a inspiré de nombreux et éminents auteurs et fait l'objet de nombreux écrits. Parmi ceux-ci, soulignons la publication, en 2017, d'un ouvrage particulièrement complet rédigé par Svjatoslav Gnedasj⁹.

Il va dès lors sans dire que la présente contribution ne prétend pas faire la synthèse de ce qu'il conviendrait de dire ou de penser de l'article 49 C.I.R. 1992.

Il s'agira plutôt d'explorer, modestement, les nouveaux sentiers tracés par quelques décisions judiciaires choisies, au-delà de la jurisprudence classique en matière de QFIE et de la question de la déduction des pertes réalisées à l'occasion de cette opération¹⁰. Nous tenterons de découvrir où ces sentiers nous mèneront demain, de voir plus au loin, à la lumière de l'arrêt la Cour d'appel de Liège précité du 5 février 2020¹¹.

Dans *un premier titre*, c'est l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992 par la Cour de Cassation, notamment établie au fil des affaires QFIE et autres opérations dites de *cash-drain*¹², qui sera examinée. Compte tenu de l'objet de notre étude, ce premier titre se veut un rappel synthétique des théories jurisprudentielles et doctrinales qui ont prévalu jusqu'au milieu des années 2010. L'objectif poursuivi est de relever, à l'occasion de cet examen, les quelques principes et idées qui s'en dégagent, afin de comprendre l'évolution de l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992.

Dans *un deuxième titre*, nous poursuivrons notre analyse par la mise en perspective de cette jurisprudence avec les évolutions récentes de celle-ci, notamment au regard de la problématique de la déductibilité des frais relatifs à la mise à disposition de leur(s) dirigeant(s), par les sociétés, de biens immobiliers.

Dans *un troisième et dernier titre*, nous examinerons l'arrêt de la Cour d'appel de Liège proprement dit et les questions préjudicielles qui y sont posées à la Cour constitutionnelle. Après en avoir analysé la teneur, nous mettrons en exergue les enjeux que cet arrêt recèle et les conceptions qui nous paraissent sous-tendre les questions à la Cour constitutionnelle. Cela fait,

⁷ Liège, 5 février 2020, 2017/RG/157, inédit.

⁸ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant les règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, L. 193, 19 juillet 2016.

⁹ S. GNEDASJ, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed*, Malines, Wolters Kluwer, 2017, 796 p.

¹⁰ La question de l'imputation de la QFIE ne sera donc pas approfondie dans les pages qui suivent.

¹¹ Liège, 5 février 2020, 2017/RG/157, inédit.

¹² Il s'agit de structures qui donnent lieu à une perte avant la déduction des impôts en tant que coût comptable, de sorte que l'opération n'est rentable que si des économies d'impôt sont prises en compte.

sans nous risquer à anticiper la teneur de l'arrêt de la Cour constitutionnelle qui interviendra dans les mois prochains¹³, nous mettrons néanmoins en exergue quelques éléments de réponse. En guise de conclusion, nous nous essaierons à quelques propositions de modifications de la loi mais aussi à quelques réflexions – ouvertes – sur le droit fiscal et son interprétation.

¹³ A l'heure de presser le bouton ENVOYER, aucune date de plaidoiries n'a encore été fixée pour cette affaire, inscrite sous le numéro 7364 du rôle de la Cour constitutionnelle.

TITRE 1 – LA JURISPRUDENCE RELATIVE A L’ARTICLE 49, ALINEA 1^{ER}, C.I.R. 1992, PAR LE FILTRE DES AFFAIRES DITES DE « DESTRUCTION D’IMPOT »

CHAPITRE 1 – L’ARTICLE 49 C.I.R. 1992 : LES BASIQUES

Bien qu’il puisse être considéré comme faisant partie des textes rédigés le plus clairement¹⁴ du C.I.R. 1992, un débat presque sans fin s’est noué autour de l’article 49 C.I.R. 1992 et de son prédécesseur, l’article 44 du Code des Impôts sur les revenus de 1964¹⁵, identiquement libellé¹⁶.

Ce chapitre fait le point sur ce qui, en plus de cent ans de discussions, ne se discute (presque) plus.

SECTION 1 - CONTEXTUALISATION SPATIALE ET HISTORIQUE

C’est uniquement sur l’alinéa premier de l’article 49 C.I.R. 1992 que sera portée notre attention. Le second alinéa, qui concerne la condition dite d’annualité, n’a en effet pas fait l’objet de débats spécifiques dans le cadre des affaires de QFIE, qui délimitent notre réflexion.

L’article 49, alinéa 1^{er}, C.I.R. 1992 est rédigé comme suit :

« À titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d’acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n’est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles. »

Ce ne sera pas faire offense au lecteur – même aguerris – que de commencer par situer l’article 49 dans l’arborescence du C.I.R. 1992. Sa position n’est en effet pas anodine.

Le C.I.R. 1992 est divisé en dix titres.

C’est dans le deuxième titre, consacré à l’Impôt des personnes physiques, que figure l’article 49, dans le Chapitre II intitulé « Assiette de l’impôt » et plus précisément dans la section 4 qui traite des revenus professionnels. Il s’agit du premier article de la sous-section 3 intitulée « Détermination du revenu net », inséré sous le sous-titre « Frais professionnels ».

¹⁴ T. AFSCHRIFT, « Les conditions non écrites de la déductibilité des frais professionnels », *J.T.*, 2012/15, n° 6475, p. 296.

¹⁵ Ci-après, le C.I.R. 1964.

¹⁶ Compte tenu de cette identité et par convention, nous nous référerons seulement à l’article 49 C.I.R. 1992.

En vertu de l'article 183 du même Code, se trouvant quant à lui dans le troisième titre consacré à l'Impôt des sociétés, l'article 49 est également applicable à l'Impôt des sociétés.

Ainsi que le relève notamment S. Gnedasj¹⁷, ce texte énonce rien de moins que le principe fondamental selon lequel les contribuables ne peuvent être imposés que sur leurs revenus professionnels *nets*, c'est-à-dire sur leur enrichissement *effectif*. La notion d'assiette de l'impôt suppose ainsi le calcul d'un revenu *net*.

C'est en effet l'intention de remplacer les systèmes d'imposition existants par un impôt sur la capacité de payer qui a présidé aux réformes ayant mené à l'insertion de l'ancêtre de l'article 49 C.I.R. 1992, soit l'article 26, §1 de la loi du 29 octobre 1919. Cette disposition était libellée comme suit : « *Les revenus désignés à l'article 25¹⁸ sont taxables sur le montant net, soit à raison de leur montant brut diminué des seules dépenses professionnelles faites, pendant la période imposable, en vue d'acquérir et de conserver ces revenus* ». L'auteur précise que, en synthèse, l'article 25 vise les revenus des professions libérales, des charges ou des postes et de toute activité lucrative non visée aux autres points.

Ce principe de l'imposabilité des revenus net est confirmé dans l'article 6, alinéa 1^{er} du C.I.R. 1992 qui précise que « *Le revenu imposable est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles.* ».

Il est encore plus clairement exprimé dans l'article 23, §2, 1^o, du même Code, qui dispose que pour le calcul du montant net des revenus professionnels, « *le montant brut des revenus de chacune des activités professionnelles est diminué des frais professionnels qui grèvent ces revenus;* ».

Comme le considèrent de nombreux auteurs¹⁹, à juste titre selon nous, le régime de déduction des frais professionnels n'est donc pas un régime dérogatoire et ce constat est fondamental au regard des développements qui suivront.

¹⁷ S. GNEDASJ, « Negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenaf trek. Hoe de geschiedenis tot de toekomst bijdraagt – een actueel overzicht met praktische beschouwingen op het vlak van de vennootschapsbelasting », *A.F.T.*, 2016, liv. 1, p. 40.

¹⁸ S. GNEDASJ, *ibid.* p. 16.

¹⁹ Voy. not. F. MAGNUS, « Influence des activités statutaires et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *R.G.F.C.P.*, 2016/7, p. 10 et S. GNEDASJ, « Negentig ... », *op. cit.*, p. 40 ; voy. aussi l'argumentaire développé par Th. AFSCHRIFT dans *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 116 à 122.

SECTION 2 – LES CONDITIONS OU CRITÈRES DE DÉDUCTIBILITÉ DES FRAIS PROFESSIONNELS

Un examen complet de chacune des conditions de déductibilité prévues par l'article 49 C.I.R. 1992 nécessiterait, à lui seul, des dizaines de pages. Nous nous limiterons donc à un énoncé des conditions prévues *expressis verbis* mais procéderons à une analyse plus approfondie de ce que, pour la facilité du lecteur, nous nommerons la condition de causalité²⁰.

A. LES CONDITIONS

Bien que leur qualification, leur étendue et même leur nombre soient encore discutés, il est permis de considérer que l'article 49 du C.I.R. 1992 formule au moins trois exigences conditionnant la déductibilité d'une dépense, qui doivent être simultanément rencontrées.

La première est que les frais doivent avoir été supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels. Il s'agit de la condition de *finalité* ou encore d'intentionnalité. Elle est qualifiée de subjective²¹.

La deuxième est que les frais doivent avoir été faits ou supportés pendant la période imposable. Il s'agit de la condition d'*annualité*. Elle fait l'objet de précisions à l'alinéa 2 de l'article 49 C.I.R. 1992, notamment sur le plan comptable. Comme précisé ci-dessus, cette condition ne fait pas l'objet de notre examen.

Enfin et troisièmement, les frais doivent être prouvés quant à leur réalité et leur montant. Il s'agit de la condition de *réalité*. Elle ne sera pas non plus étudiée.

Dans le cadre du sujet qui nous occupe, nous examinerons exclusivement la condition de finalité dans la mesure où c'est autour de celle-ci que s'est noué le débat dans les affaires de QFIE et, singulièrement, dans l'arrêt de la Cour d'appel de Liège qui constitue le point de départ de notre réflexion.

B. LA QUATRIÈME DIMENSION

1. LE CONCEPT

Bien que notre volonté soit de rester synthétique, nous ne pouvons faire l'impasse sur l'examen d'une sorte de « quatrième dimension » de l'article 49 C.I.R. 1992 : la condition de causalité.

Elle subordonne la déductibilité des frais exposés par un contribuable au fait qu'ils présentent un lien de nécessité avec l'exercice de l'activité professionnelle. Dans une acception plus

²⁰ En effet, la qualification de « condition » elle-même fait partie du débat.

²¹ D.-E., PHILIPPE, « Déductibilité de dépenses exposées dans le seul but de réaliser une économie d'impôt. Note sous Trib. Anvers 16 décembre 2005 », *R.G.F.*, 2007, liv. 3, p. 24.

étendue encore, la condition de causalité impliquerait que ces frais soient inhérents à l'exercice de la profession.

Alors que la condition de finalité est qualifiée de subjective, car elle se rattache à l'intention du contribuable, la condition de causalité est parfois considérée comme une condition objective car elle se rapporte au lien entre la dépense et l'activité du contribuable²².

Appréciée en tant que condition à part entière de la déductibilité des frais exposés par un contribuable ou en combinaison avec la condition de *finalité*, la condition de *causalité* fait encore l'objet de nombreuses controverses.

Or, devant les cours et tribunaux, il est procédé à un examen du caractère déductible des frais exposés par les contribuables sous l'angle de l'une et/ou l'autre de ces deux conditions, parfois en adoptant de celles-ci des conceptions fluctuantes. Cette fluctuation donne à son tour lieu à des divergences importantes dans l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992, ce qui est source d'insécurité juridique.

La condition de causalité constitue le fil rouge de l'évolution de l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992. Pour la bonne compréhension des développements qui vont suivre, il nous paraît dès lors opportun d'en examiner les origines ainsi que les critiques qui peuvent être formulées à son égard. Enfin, le point sera fait sur l'état actuel de la question.

2. DES ORIGINES INCERTAINES

Il convient d'emblée d'observer que la condition de causalité ne figure pas, *expressis verbis*, dans le texte de l'article 49 C.I.R. 1992. Selon ses partisans, elle résulte de l'article 53, 1^o, C.I.R. 1992 qui dispose que ne constituent pas des frais professionnels, « *les dépenses ayant un caractère personnel, telles que loyer et les charges locatives afférents aux biens immobiliers ou parties de biens immobiliers affectés à l'habitation, les frais d'entretien du ménage, d'instruction ou d'éducation et toutes autres dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession* » (nous soulignons).

Une telle origine ressort de nombreux arrêts de la Cour cassation mais aussi des développements plus longs figurant dans les conclusions du Ministère public qui les précèdent²³.

Ainsi, l'avocat général Leclercq estimait que l'article 53, 1^o, C.I.R. 1992, sans déroger à l'article 49, met l'accent sur le caractère inhérent à la profession des dépenses qui peuvent être considérées comme professionnelles, et concluait que les conditions de finalité et de causalité se cumulent et ne peuvent se confondre²⁴.

L'avocat général HENKES développait encore ce raisonnement en 2004, en l'étoffant. A son estime, l'utilisation des termes « en vue d'acquérir ou des conserver des revenus imposables » dans l'article 49 formulait à l'égard de la dépense « *deux exigences concurrentes qui forment*

²² D.E., PHILIPPE, *op. cit.*, p. 24.

²³ S. GNEDASI, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed*, Malines, Wolters Kluwer, 2017, p. 374-375.

²⁴ Voy. not. Av. gén. LECLERCQ, concl. préc. Cass., 21 novembre 1997, *Pas.*, I, p. 1245 et Av. gén. LECLERCQ, concl. préc. Cass., 13 février 1998, *Pas.*, I, p. 221.

un ensemble : avoir pour finalité, de par sa nature, l'acquisition ou la conservation des revenus professionnel, et un lien de causalité nécessaire avec l'exercice de l'activité professionnelle »²⁵.

Pour les partisans de cette doctrine, parmi lesquels se trouve le professeur S. VAN CROMBRUGGE, il y aurait donc quatre conditions à la déductibilité d'une dépense et la condition de causalité serait même primordiale.

Pourtant, si l'article 53, 1^o, C.I.R. 1992, qui se situe dans le titre relatif à l'Impôt des personnes physiques, présente une certaine utilité²⁶ dans le cadre de cet impôt dans la mesure où une personne physique peut posséder deux patrimoines distincts, l'un personnel et l'autre professionnel, et peut donc exposer des frais qui lui sont purement personnel, son application et surtout sa pertinence, dans le cadre de l'Impôt des sociétés, paraît bien moins évidente.

La société, personne morale, n'a en effet qu'un patrimoine professionnel et tous ses revenus ne peuvent qu'être professionnels également, ce n'est pas contesté. Qu'advient-il alors du principe d'imposabilité sur les revenus nets s'il devait y avoir un hiatus entre les revenus professionnels d'une société (soit, par hypothèse, tous ses revenus) et ses frais professionnels ?

Certains ont donc estimé que cet article n'était tout simplement pas applicable aux sociétés ou, à tout le moins, qu'il n'avait pas de sens en ce qui concernait les sociétés²⁷.

A cela, l'article 183 C.I.R. 1992 leur était cependant objecté, implacablement, par l'administration fiscale. Cet article énonce en effet que, sous réserve de dérogations prévues dans le titre consacré à l'Impôt des sociétés, « *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.* ». L'article 53, 1^o s'appliquait donc bien aux sociétés, en tous cas *prima facie*.

Pendant des décennies, l'article 53, 1^o C.I.R. 1992 a donc servi de fondement à la condition de causalité, en tant qu'exigence distincte à laquelle est soumise la déductibilité des frais exposés par les sociétés... jusqu'à ce que cet article soit expressément - mais lapidairement - exclu du domaine des sociétés par la Cour de cassation.

Dans son arrêt du 11 septembre 2014, la Cour a en effet sanctionné d'irrecevabilité un moyen pris de la violation de l'article 53, 1^o C.I.R. 1992 en raison du fait que, par son objet, il ne s'appliquait pas aux sociétés²⁸.

²⁵ Av. gén. HENKES, concl. préc. Cass., 19 juin 2003, *J.D.F.*, 2004, p. 70.

²⁶ Même s'il est redondant selon S. GNEDASJ, « Negentig ... », *op. cit.*, p. 38.

²⁷ B. PHILIPPART DE FOY, « L'arrêt Derwa une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? Un empiètement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif ? », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 819-820 et les auteurs y cités en note infrapaginale 39.

²⁸ Cass., 11 septembre 2014, F.13.0053.F, concl. contraires Av. gén. A. Henkes et Cass., 13 novembre 2014, F.13.0118.F, disponibles sur www.juridat.be.

Cette clarification de 2014 n'a toutefois pas fait disparaître la condition de causalité puisqu'il en est encore longuement question dans la jurisprudence que nous examinerons ci-après et dans la doctrine qui l'analyse²⁹.

La cause de cette rémanence est sans doute que l'origine de cette condition est profondément enfouie dans l'histoire de la jurisprudence et la doctrine fiscales, jusqu'à ce qu'en soient pratiquement effacés ou oubliés les liens de parenté directs avec l'article 53, 1° C.I.R. 1992.

On en veut pour preuve que, dans son arrêt du 18 janvier 2001³⁰, la Cour de cassation exige un rattachement nécessaire à l'activité sociale et, dans le même temps, décide que ce faisant, elle ne se fonde pas sur l'article 53, 1° du C.I.R. 1992, même implicitement³¹.

Ecarter explicitement cet article ne permettait donc pas de mettre un terme définitif aux controverses relatives à la condition de causalité.

Par conséquent, il demeure intéressant d'examiner les critiques formulées à son encontre, car elles permettent de retracer sa genèse et de remonter aux origines de ce que Th. AFSCHRIFT appelle les « *malentendus* »³² et, partant, de mieux comprendre l'évolution de l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992.

3. LES CRITIQUES

L'un des plus farouches opposants à la condition de causalité, comme condition à part entière à la déductibilité de leurs frais par les sociétés, est S. Gnedasj.

Selon ce dernier, la causalité ne constitue en réalité une condition préalable de la déductibilité de leurs frais professionnels que pour les seules personnes physiques, tandis qu'elle ne représente, pour les sociétés, qu'un simple critère d'interprétation de la condition de finalité.

A notre estime, son point de vue est pertinent à double titre.

D'abord, la prise en considération de l'historique de l'article 53, 1°, C.I.R. 1992 permet d'en nuancer la portée en ce qui concerne l'Impôt des sociétés³³.

La teneur de l'article 53, 1°, C.I.R. 1992 figurait initialement au paragraphe 3 de l'article 26 de la loi du 29 octobre 1919³⁴. A cette époque, l'impôt des sociétés n'existait pas encore.

²⁹ Voy ci-après p. 33 et sv.

³⁰ Cet arrêt sera, dans un autre contexte, examiné plus longuement ci-dessous, en page 22 et sv.

³¹ Cass., 18 janvier 2001, RG F.99.0114.F, disponible sur www.juridat.be.

³² Th. AFSCHRIFT, « Les conditions non écrites de la déductibilité des frais professionnels », *J.T.*, 2012/15, p. 296.

³³ S. GNEDASJ, *Artikel...*, *op. cit.*, p. 13- 25.

³⁴ Cette loi a été modifiée par la loi du 3 août 1920 puis ces deux lois ont été coordonnées par l'A.R. du 9 août 1920 ; il en sera question ci-après sous la dénomination «lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus».

Lors de la réforme fiscale de 1962³⁵, le législateur a opté, en remplacement du système des impôts cédulaires, pour un système d'impôt unique sur le revenu global et, dans cette optique, a instauré un impôt des sociétés distinct de l'impôt des personnes physiques.

Une disposition rédigée comme suit a alors été introduite : « *Sous réserve des dérogations prévues au présent titre, 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.* »³⁶.

Ce qui est intéressant, c'est que le législateur n'a pas du tout envisagé, à aucun moment, la façon dont les articles 44 et suivants du C.I.R. 1964³⁷ s'appliqueraient aux sociétés, c'est-à-dire qu'aucun débat sur cette question ne s'est tenu au Parlement³⁸.

Cette absence de débats conduit dès lors à s'interroger sur l'opportunité de l'application de l'article 53, 1^o, C.I.R. 1992, et de la condition de causalité qui en est déduite, dans le cadre de l'appréciation de la déductibilité des frais exposés par les sociétés.

Comme nous l'avons souligné précédemment, une société ne possède, contrairement à la personne physique, que des actifs professionnels et ne peut donc percevoir que des revenus professionnels. Dès ce constat effectué, se pose immédiatement la question de savoir si on peut affirmer la même chose en ce qui concerne les frais de la société. Dans la négative, cela signifie qu'une société pourrait exposer des frais autres que professionnels, ce qui créerait un hiatus entre ses « entrées » et ses « sorties ».

Ce hiatus serait d'autant plus vain que la question du caractère professionnel des dépenses est tout à fait distincte de celle de savoir si ces frais sont effectivement déductibles. Il ne se trouve en effet plus personne pour affirmer que tous les frais professionnels seraient déductibles, sous peine de vider de sa substance l'article 49 C.I.R. 1992.

En tout état de cause, à défaut d'avoir été rencontrés à l'occasion de débats parlementaires, les problèmes causés par l'application automatique de l'article 53, 1^o, C.I.R. 1992 à l'Impôt des sociétés ne trouvent aucune justification et, *a fortiori*, aucune solution.

Ces éléments démontrent, à notre estime, la fragilité de la base légale de la condition de causalité.

Ensuite, comme le soutient Th. AFSCHRIFT, la problématique de la condition de causalité paraît effectivement procéder d'une sorte de malentendu, assez ancien.

Alors que, dans son arrêt du 17 mai 1938, la Cour de cassation utilisait des termes qui ne laissaient pas de doute sur le fait que la seule exigence formulée par l'article 49 C.I.R. 1992 était celle de l'existence d'un rapport – non autrement qualifié – entre les dépenses exposées et

³⁵ Loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, *M.B.*, 1^{er} décembre 1962.

³⁶ Cet article est devenu l'article 183 C.I.R. 1992.

³⁷ Devenus les articles 49 et suivants du C.I.R. 1992.

³⁸ S. GNEDASI, *Artikel...*, *op. cit.*, p. 23.

le but que cet article énonçait, soit celui d'acquérir ou de conserver des revenus³⁹, les choses ont assez rapidement évolué.

Ainsi, dans les années 1960, la Cour de cassation a introduit la notion de « nécessité » en précisant que, pour l'application de l'article 26 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus (l'ancêtre de l'article 49 C.I.R. 1992), « *l'administration et, éventuellement, la cour d'appel, sans avoir le pouvoir d'apprécier l'opportunité des dépenses déductibles qu'il a plu au contribuable d'effectuer, ont le droit de [...] contrôler si et dans quelle mesure elles sont nécessitées par l'exercice de la profession ;* »⁴⁰.

En 1968, la Cour de cassation a également entériné la décision de la Cour d'appel de Bruxelles qui avait rejeté une dépense au motif qu'elle ne constituait pas « *une dépense se rattachant nécessairement à l'exercice de la profession* »⁴¹.

Pourtant, cette exigence relative à un lien nécessaire de la dépense avec l'exercice de la profession, socle de la condition de causalité, ne ressortait – et ne ressort toujours – pas du texte de l'article 49 de sorte qu'on peut légitimement s'interroger sur l'origine d'une telle interprétation.

Il nous paraît que S. Gnedasj en identifie très exactement les raisons en soulignant que, dans le texte initial des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus initial de 1919, se trouvait un article 30, §1^{er}, qui énonçait que "*les profits visés au 3^o du § 1 de l'article 25 sont constitués par la différence entre les recettes totales et les dépenses inhérentes à l'exercice de la profession*" (nous soulignons).

Cet article avait pour objectif de reprendre les principes de l'imposabilité des revenus nets, déjà inscrit à l'article 26, paragraphe 1, et de l'interdiction de la déduction des dépenses privées, prévue à l'article 26, paragraphe 3, mais cette fois-ci spécifiquement pour les bénéficiaires de revenus au sens de l'article 25, paragraphe 1, point 3, c'est-à-dire les revenus des professions libérales, des charges ou des postes et de toute activité lucrative non visée aux autres points. Les revenus des sociétés pouvaient appartenir à cette catégorie à l'époque⁴².

C'est donc de cette disposition, qui a aujourd'hui disparu des textes, que seraient nées l'exigence relative au lien de nécessité entre les dépenses et les revenus professionnels et l'exigence du caractère inhérent à l'exercice de la profession de ces dépenses.

Nous en trouvons notamment une preuve dans l'arrêt de la Cour de cassation du 3 mai 1960⁴³, dans lequel la Cour cite l'article 30 pour appuyer son affirmation selon laquelle « *ce ne sont que les "seules" dépenses "professionnelles" qui peuvent être déduites des revenus*

³⁹ « [...] L'article 26 des lois coordonnées ne détermine la notion de la dépense professionnelle, qu'il considère comme une charge déductible du montant brut des revenus, qu'en exigeant que cette dépense ait été faite, pendant la période imposable, en vue d'acquérir ou de conserver ceux-ci ; Que les exemples qu'il énumère démontrent qu'à cet égard, il n'exige d'autre condition que l'existence d'un rapport entre ces dépenses et le but qu'il envisage [...] » ; Cass., 17 mai 1938, *Pas.*, 1938, p. 176.

⁴⁰ Cass., 18 octobre 1960, *Pas.*, 1961, I, p. 181.

⁴¹ Cass., 19 novembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 286.

⁴² S. GNEDASJ, *Artikel...*, *op cit.*, p. 16-17.

⁴³ C'est aussi sur base de cet arrêt, notamment, que la Cour d'appel de Liège se fonde pour introduire la notion de lien avec l'activité social, voir *infra* p. 23.

professionnels et que n'ont pas un caractère professionnel les dépenses qui ne sont pas "nécessitées par l'exercice de la profession" »⁴⁴.

Par la suite, toute référence à l'article 30 disparaître, laissant subsister cette notion de nécessité.

4. LA CAUSALITE AUJOURD'HUI

Bien que fortement critiquée et même remise en cause par la Cour de cassation dans les arrêts les plus récents, la condition de causalité n'en reste pas moins très présente dans les esprits, tant dans la doctrine que dans la jurisprudence, et continue d'être prise en considération dans l'appréciation de la condition de finalité.

Le lien de nécessité avec l'exercice de la profession ou le caractère inhérent à l'exercice de la profession que cette condition de causalité exige des dépenses que le contribuable veut déduire, procèdent selon nous de la volonté de limiter cette déductibilité, au-delà de ce qui est strictement prévu par l'article 49 C.I.R. 1992. Il en émane une volonté d'empêcher les excès.

Sa présence a d'ailleurs été repérée dans des espèces où le tribunal aurait pu, par exemple, conclure à la simple existence d'une libéralité qui, de façon flagrante, ne remplit pas les conditions de l'article 49 C.I.R. 1992, sans besoin d'un détour par la causalité⁴⁵.

Ce qui précède nous permet d'opérer le constat suivant : dès l'origine, s'est exprimée, par la formulation d'une condition de causalité la volonté de baliser l'article 49 C.I.R. 1992 de notions relevant de la notion d'anti-abus ou, en tous cas, de la limitation des excès jugés manifestes.

Ce constat doit rester en arrière-plan de la suite de notre analyse.

SECTION 3 – L'ARTICLE 49 C.I.R. 1992 : CE QUI NE FAIT PAS (PLUS) DÉBAT

Dans la jungle des controverses liées à l'article 49 C.I.R. 1992, certaines choses paraissent tout de même faire l'objet d'un *consensus* ou, à tout le moins, n'ont plus été remises en cause depuis quelques décennies. Nous les énonçons brièvement ci-dessous.

Tout d'abord, les revenus doivent non seulement être des revenus « imposables » mais aussi des revenus « professionnels »⁴⁶. En décider autrement aurait en effet conduit à un résultat inconciliable avec les autres dispositions du Code puisqu'il aurait été prétendre à la déductibilité de toute dépense permettant de recueillir un revenu « imposable », quelle que soit la nature de ce revenu. Or, il résulte bien du C.I.R. 1992 que les autres types de revenus sont soumis à des règles qui leurs sont propres.

⁴⁴ Cass., 3 mai 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 1027.

⁴⁵ Th. AFSCHRIFT, « Les conditions non écrites de la déductibilité des frais professionnels », *J.T.*, 2012/15, p. 296.

⁴⁶ Th. AFSCHRIFT, *ibid.*, p. 296.

Ensuite, il n'est pas non plus requis que le but poursuivi par un contribuable en exposant des frais ait été atteint. Il suffit que l'intention d'acquérir ou de conserver des revenus existe dans le chef du contribuable⁴⁷. Selon l'expression consacrée, la loi n'exige pas que l'on réussisse dans ses entreprises pour apprécier si une charge est ou non déductible.

Bien sûr, l'appréciation de la sincérité de cette intention est plus ardue lorsque le but n'a pas été atteint mais c'est sur le contribuable que reposera la charge de cette preuve.

Ainsi, un ingénieur civil de formation qui n'avait reçu d'autres revenus professionnels que des salaires de ses employeurs, a pu déduire comme frais professionnels les dépenses qu'il avait exposées dans le cadre de contacts et de négociations à l'étranger qui, si le dossier avait abouti, lui auraient procuré une commission et un emploi⁴⁸.

Enfin, la Cour de cassation a depuis longtemps décidé⁴⁹ que la loi n'exigeait pas que les dépenses ou charges professionnelles aient été faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver les revenus de l'exercice au cours duquel elles ont été faites. L'administration fiscale adopte également cette position⁵⁰.

De façon générale, la conformité aux exigences de l'article 49 C.I.R. 1992 doit s'apprécier au moment où l'engagement a lieu et non au moment où les frais sont effectivement supportés.

SECTION 4 – CE QUI NE DEVRAIT PLUS FAIRE DÉBAT : LA QUESTION DE L'APPRÉCIATION DE L'OPPORTUNITÉ DES DÉPENSES

Parmi les questions qui ne font l'objet d'aucune discussion, il est un principe qui nous paraît plus important, voire fondamental. Il s'agit de l'interdiction, pour l'administration fiscale et, le cas échéant pour les cours et tribunaux, de s'immiscer dans la gestion de la société et donc d'apprécier *l'opportunité* d'une dépense.

Ce principe a rapidement été consacré par la Cour de cassation⁵¹ et est accepté par l'administration fiscale⁵².

⁴⁷ GNEDASJ, S., *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed*, Malines, Wolters Kluwer, 2017, p. 352-354.

⁴⁸ LIÈGE, 25 octobre 1989, *R.G.F.*, 1990, p. 125.

⁴⁹ Cass., 22 décembre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 413 ; Cass., 14 mai 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 1067-413 Cass., 28 septembre 1984, RG F.1098.N, sommaire disponible sur juridat.be ; confirmé à maintes reprises, voy. encore Cass., 3 novembre 2000, RG F.98.0058.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

⁵⁰ Com. IR./92, n° 49/12, disponible sur www.taxwin.be.

⁵¹ Voy. not. Cass., 6 octobre 1964, *Pas.*, I, p. 123 et 124 et Cass., 19 novembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 286, dans lequel la Cour estime que la Cour d'appel de Bruxelles, « loin d'[en] apprécier l'utilité ou l'opportunité », refuse à juste titre le caractère professionnel, et partant la déductibilité, à une dépense aux motifs qu'elle ne constitue qu'une libéralité et non une dépense se rattachant nécessairement à l'exercice de la profession.

⁵² « *L'administration n'a pas le pouvoir d'apprécier l'opportunité ou l'utilité des frais qu'il a plu au contribuable de faire, mais elle peut toutefois vérifier leur réalité, c.-à-d. vérifier s'ils ont effectivement été faits et aussi contrôler leur nature, c.-à-d. rechercher si ils ont le caractère de frais professionnels ou celui de dépenses personnelles (voir, entre autres, Cass., 23.1.1958, SA Etablissements D.L.C., Bull. 341, p. 115; 20.11.1958, SA*

Bien que n'ayant jamais été remis en cause en tant que tel, ce principe a pourtant vu ses limites souvent discutées, voire chahutées.

En effet, seul l'article 53,10° C.I.R. 1992 permet, explicitement, à l'administration fiscale de rejeter « *tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels* ». Le rejet intervient cependant « dans la mesure » de ce dépassement et, en tout état de cause, il n'est pas fait usage d'une notion telle la notion de « *dépenses non nécessitées par l'activité professionnelle* »⁵³.

En pratique toutefois, l'administration fiscale a parfois tenté de contester, en dehors de cet article 53, 10° du C.I.R. 1992, la déduction de frais qui lui paraissaient *exagérés*, ceci sur base du seul article 49 C.I.R. 1992, interprété de façon extensive.

Il est intéressant à ce stade de relever que le mécanisme de l'article 53, 10° du C.I.R. 1992 ne constitue pas une exception à l'article 49 C.I.R. 1992.

Sa place dans le Code, sous la section consacrée à la détermination du revenu net et après la règle générale de l'article 49, suppose en effet que le contribuable qui revendique la déduction de frais qualifiés de déraisonnables par rapport à ses besoins professionnels par l'administration fiscale, apporte au préalable la preuve de leur réalité, de leur nature et leur caractère professionnel.

Sa mise en œuvre appelle donc une répartition spécifique de la charge de la preuve à rapporter. Le contribuable doit démontrer le caractère professionnel de ses dépenses et le fait que les charges revendiquées répondent aux conditions de l'article 49. Si, malgré cette preuve, il apparaît que les frais professionnels sont exagérément élevés, la déduction peut être refusée et il appartient alors au taxateur de démontrer que les frais revendiqués sont démesurés et dans quelle mesure, leur rejet n'intervenant que dans la mesure de ce dépassement.

Il a de surcroît été jugé que le caractère déraisonnable d'une dépense s'appréciait en fonction des circonstances concrètes de la cause, et non en fonction d'une norme générale, sous peine de s'immiscer dans la gestion des entreprises⁵⁴.

L'existence d'une disposition spécifique (l'article 53, 10° C.I.R. 1992) permettant à l'administration fiscale de sanctionner la déraison d'un contribuable dans les frais qu'il expose nous paraît dès lors assoir la position de l'article 49 comme « simple » disposition de principe, dénuée de tout objectif de limitation des excès.

Nous verrons pourtant ci-dessous⁵⁵ que le contentieux relatif à la déductibilité des frais regorge de décisions dont on perçoit, en filigrane, que le but est de mettre un terme à des déductions

Etablissements Fourcroy, Bull. 356, p. 635; 17.2.1959, *SA Anciennes Sablières Stanislas Emsens*, Bull. 358, p. 820). », Com. I.R./92, n° 49/15, disponible sur www.taxwin.be.

⁵³ P.-F. COPPENS, « Une appréciation de plus en plus subjective des frais professionnels par le fisc », *Sem. Fisc.*, 2019/87, n° 401, p. 4.

⁵⁴ Voy. not. Civ. LIÈGE, division Liège (21^{ème} ch.), 13 janvier 2020, RG 18/3690/A ; Civ. LIÈGE, 14 juin 2012, RG 11/1339/A, disponibles sur www.taxwin.be.

⁵⁵ Voy. infra, p. 22.

considérées comme excessives – mais peut-être non déraisonnables – en tâchant de ne pas tomber dans l'écueil résultant de l'interdiction, pour l'administration fiscale comme pour les cours et tribunaux d'ailleurs, de procéder à un examen de l'opportunité de ces dépenses.

Ces décisions « flirtent » ainsi avec les limites de cette interdiction, ce qui permet d'opérer le constat, pour la deuxième fois, d'une volonté sous-jacente des praticiens, dans leur interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992, de contenir les excès du contribuable.

SECTION 5 – CE QUI NE FERA PAS DÉBAT (MAIS ÉLARGIT LE DÉBAT) : LA QUESTION DE L'IMPUTATION DES QFIE

De l'examen des décisions judiciaires rendues en matière de QFIE, il ressort que la première chose à avoir été remise en question par l'administration fiscale est l'imputation même de cette QFIE.

L'administration fiscale considérait en effet que, dans la mesure où les opérations d'achat et de revente d'obligations étrangères, objet de la QFIE, n'avaient été réalisées que dans le but de réduire la base imposable à néant, elles ne remplissaient pas la condition de finalité de l'article 49 C.I.R. 1992 et devaient être écartées dans leur ensemble.

Une analyse approfondie de cette question sort du cadre de notre examen mais retenons que la jurisprudence désormais établie considère que l'article 49 C.I.R. 1992 pose seulement les conditions de déduction des charges et dépenses professionnelles, et non celles de l'imputation de la QFIE. Cette dernière question relève, quant à elle, de l'article 23 § 2 de la Convention préventive de double imposition belgo-italienne⁵⁶.

De façon assez systématique, lorsqu'elle est saisie d'un moyen relatif à la question de l'imputation de la QFIE, la Cour de cassation estime ainsi qu'il suffit, pour que la déduction soit accordée, que les intérêts de source étrangère recueillis par un résident belge à leur échéance aient été *effectivement* imposés dans l'état de la source, même si ce résident n'a supporté la charge économique de cette retenue que pour une partie de la période de production des intérêts⁵⁷. Cela résulte du principe de primauté du droit international conventionnel sur le droit interne.

Pour faire droit aux réclamations portant sur le refus de l'imputation décidée par l'administration fiscale, les cours et tribunaux ont aussi parfois rappelé, outre l'enseignement fondamental de l'arrêt Le Ski⁵⁸, que le droit fiscal était d'interprétation stricte⁵⁹.

Ce principe – qui résulte du caractère d'ordre public du droit fiscal – a une incidence évidente dans le cadre de l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992.

Il convient toutefois d'en mesurer la juste portée.

⁵⁶ Convention 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, signée à Bruxelles le 19 octobre 1970, approuvée par la loi du 3 septembre 1973, M.B., 24 octobre 1973 ; ci-après la CPDI belgo-italienne.

⁵⁷ Voy. par exemple Cass., 4 juin 2015, RG F.14.0165.F, disponible sur www.juridat.be.

⁵⁸ Cass., 27 mai 1971, *Pas.*, I, p. 886.

⁵⁹ Voy. not. MONS, 6 février 2013, RG 2011/810, disponible sur www.taxwin.be.

En effet, le principe d'interprétation stricte du droit fiscal est très souvent invoqué dans le but de limiter le champ d'application des dispositions fiscales.

Il ne reçoit cependant pas de définition univoque et suscite au contraire des controverses.

Sans rentrer dans le détail de celles-ci, nous précisons que nous partageons l'avis du Procureur général Henkes qui, dans sa Mercuriale prononcée le 1^{er} septembre 2016, estimait qu'il était « *faux de dire, sans nuance, comme certains le font, que tant les lois pénales que les lois fiscales sont d'interprétation « strictes » ou « restrictives » entendu par là que le juriste doit s'en tenir en toute circonstance à la lettre et, dans le doute, prendre la lecture qui en limite le champ d'application à ce qui est au-dessus de toute discussion* »⁶⁰.

Le droit fiscal lui aussi peut, voire *doit*, être interprété pour que soit rempli son office.

Une illustration éclairante d'une telle interprétation, presque « idéale », nous paraît être trouvée dans l'arrêt de la Cour de cassation du 21 novembre 2009, qui est également souligné dans la Mercuriale précitée. Il s'est agi pour la Cour de rectifier un décalage survenu en raison d'une modification de la procédure de contestation de l'impôt. Selon le Ministère public, cette correction s'est faite avec l'assurance « *que sa réponse s'inscrit parfaitement dans le prolongement du dispositif normatif discuté et qu'elle s'intègre exactement dans l'architecture globale du régime juridique dont la disposition relève* »⁶¹.

Le caractère d'ordre public nous paraît donc devoir inciter à la plus grande prudence lorsqu'il s'agit d'interpréter le droit fiscal mais n'interdit pas, *per se*, l'interprétation.

⁶⁰ A. HENKES, « 'Le droit fiscal est d'ordre public !' *So what ?* De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation – Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique – 1^{er} septembre 2016 », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 363.

⁶¹ A. HENKES, *ibid.* p. 288 à 289.

CHAPITRE 2 – L’EXIGENCE RELATIVE À L’OBJET SOCIAL

SECTION 1 – L’ARRÊT DERWA

C’est au début des années 2000 que la Cour de cassation opère dans son interprétation de l’article 49 C.I.R. 1992 ce que Th. Afschrift appelle un nouveau glissement⁶².

Dans cet arrêt du 18 janvier 2001⁶³, la Cour de cassation examine une affaire dont le fond concerne une opération de « stellage ».

Il s’agit d’un montage permettant de tirer profit de l’immunité fiscale des plus-values sur actions réalisées par les sociétés. Il s’agissait en synthèse pour la société d’acquérir des options d’achat (« *call* ») et des options de vente (« *put* ») portant sur des actions cotées en bourse, dont la date d’échéance était identique. À l’arrivée du terme, l’exercice des options permettait à la société de réaliser une plus-value exonérée sur les actions, celles-ci étant revendues pour un prix supérieur à celui de leur achat. La société déduisait aussi à titre de frais professionnels les coûts relatifs à l’acquisition des différentes options, de manière à générer une perte comptable qui réduisait à zéro le bénéfice imposable⁶⁴.

Ce type de montages, cela va sans dire, présentait un indice fisco-irritant assez élevé et a donc été souvent débattu devant les cours et tribunaux.

Il convient de rappeler qu’il résultait de multiples décisions en matière de déduction de frais professionnels par des personnes physiques, très majoritairement, que les dépenses exposées par un contribuable ne pouvaient être considérées comme des charges professionnelles que lorsqu’elles étaient inhérentes à l’exercice de la profession⁶⁵.

Dans l’arrêt Derwa, du nom de la personne morale qui avait exposé les dépenses litigieuses et avait introduit le pourvoi, la Cour de cassation valide le raisonnement de la Cour d’appel de Liège qui avait étendu aux sociétés, en l’y adaptant, l’exigence relative au caractère inhérent à l’exercice de la profession.

La juridiction liégeoise avait d’abord rappelé que « [...] *la jurisprudence de la Cour de cassation a dégagé le principe suivant lequel, de la circonstance qu’une société commerciale est un être moral exclusivement créé en vue d’une activité lucrative, il ne se déduit pas que toutes ses dépenses ont un caractère professionnel et sont déductibles de son bénéfice brut* ».

Ensuite, en se référant à des arrêts assez anciens de la Cour de cassation, la cour d’appel avait ajouté que la déduction de ces dépenses « *est subordonnée à la preuve qu’elles se rattachent nécessairement à l’exercice de son activité sociale* »⁶⁶.

⁶² T. AFSCHRIFT, « Les conditions non écrites de la déductibilité des frais professionnels », *J.T.*, 2012/15, n° 6475, p. 296.

⁶³ Cass., 18 janvier 2001, RG F.99.0114.F, p. 7

⁶⁴ MAGNUS, F. , « Influence des activités statutaires et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *R.G.F.C.P.*, 2016/7, p. 4-22.

⁶⁵ Voy. not. Cass., 19 novembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 286 ; Cass., 21 novembre 1997, RG F.97.0016.F, *Pas.*, 1997, I, p. 1244-1247, concl. Av. gén. JF. LECLERCQ ; Cass., 13 février 1998, RG F.97.0001.F, *Pas.*, 1998, I, p. 221-223.

⁶⁶ LIÈGE (9^{ÈME} CH.), 28 avril 1999, disponible sur www.fisconetplus.be.

Il nous paraît utile de souligner d'emblée que ces anciens arrêts de la Cour de cassation, cités par la Cour d'appel, ne mettaient pas en lien direct la question du caractère professionnel des frais avec l'exercice de l'activité sociale en tant que telle.

En effet, dans l'arrêt du 4 septembre 1962, la Cour de cassation confirmait le rejet de la déduction de sommes versées par une société à son administrateur opéré par la Cour d'appel de Gand en se fondant sur le fait que ces sommes constituaient une libéralité et non une rémunération, cette notion étant définie comme une « *rétribution inhérente à la fonction d'administrateur* »⁶⁷.

L'arrêt du 18 septembre 1962 confirmait, quant à lui, un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles qui avait refusé la déduction d'un voyage d'agrément, mais dans la mesure où les juges d'appel avaient, par une appréciation souveraine des faits, constaté que la société n'apportait pas la preuve que la promesse de ce voyage avait stimulé la productivité de son personnel, comme elle l'affirmait pour en obtenir la déductibilité⁶⁸.

Enfin, dans son arrêt du 9 février 1965⁶⁹, la Cour cassait l'arrêt de la cour d'appel de Gand qui, selon elle, n'avait pas répondu adéquatement aux conclusions de la société qui tendaient à démontrer que les dépenses litigieuses étaient inhérentes à l'exercice de son activité professionnelle.

Ces arrêts ne nous paraissent pas constituer un terrain suffisamment fertile à la naissance d'une condition subordonnant la déductibilité d'une dépense par une société à l'existence d'un lien avec son activité sociale.

Seul l'arrêt du 3 mai 1960 fournit une amorce à cette théorie. La Cour de cassation y avait en effet décidé, dans une espèce concernant une société anonyme qui voulait déduire à titre de frais professionnels des dommages et intérêts dus en raison d'une condamnation pénale, que « *ce ne sont que les "seules" dépenses "professionnelles" qui peuvent être déduites des revenus professionnels et que n'ont pas un caractère professionnel les dépenses qui ne sont pas "nécessitées par l'exercice de la profession"* »⁷⁰.

Ces références nous semblent d'autant plus insolites dans la mesure où un autre arrêt de la Cour de cassation, contemporain des arrêts cités par la Cour d'appel de Liège, énonçait l'inverse du principe retenu par cette Cour, considérant que « *une société commerciale étant un être moral exclusivement créé en vue d'une activité lucrative, tout ce qu'elle recueille en dehors du capital constitue un profit de son activité professionnelle, et, après déduction éventuelle des charges, un revenu professionnel imposable à la taxe professionnelle ; que, sauf disposition légale contraire, les dépenses d'une telle société ont un caractère professionnel* »⁷¹.

⁶⁷ Cass., 4 septembre 1962, *Pas.*, 1963, I, p. 22.

⁶⁸ Cass., 18 septembre 1962, *Pas.*, 1963, I, p. 76.

⁶⁹ Cass., 9 février 1965, *Pas.*, I, p. 582-585.

⁷⁰ Cass., 3 mai 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 1027 ; soulignons le contexte tout à fait particulier de cette affaire dans laquelle la société avait payé, en tant que civilement responsable des trois prévenus, les dommages et intérêts auxquels ceux-ci avaient été condamnés par la Cour miliaire pour collaboration avec l'ennemi.

⁷¹ Cass. (2^{ème} ch.), 17 mars 1964, *Pas.*, I, p. 771.

Nonobstant ce qui précède, la Cour d'appel de Liège avait poursuivi en décidant:

« Qu'il est donc incontestable que les dépenses d'une société doivent être en rapport de nécessité avec son activité sociale;

Attendu qu'en décider autrement aboutirait à rendre déductibles les opérations les plus fantaisistes qu'entreprendrait une société, pour le seul motif qu'elles auraient été accomplies précisément par une société, ce qui serait en outre discriminatoire par rapport aux personnes physiques;

Attendu que dans les circonstances de la cause, la requérante ne démontre absolument pas en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie dans ses statuts; ».

Dans son arrêt de 2001, la Cour de cassation confirme ce raisonnement. Elle reprend d'ailleurs les attendus de la Cour d'appel de Liège et conclut, d'une part, que celle-ci n'a pas ajouté de condition à l'article 49 C.I.R. 1992 en rejetant la déduction des dépenses litigieuses par la considération que la société concernée n'avait pas démontré « *en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie dans ses statuts* » et, d'autre part, qu'elle ne s'est pas fondée « *même implicitement, sur l'article 53, 1° de ce code* »⁷².

Les mots étaient lâchés. Ils feront leur chemin pendant près de 15 ans⁷³.

Cette jurisprudence a même été développée au fil des ans, la Cour validant également, au-delà de l'exigence d'un lien avec l'objet social de la société, l'exigence d'un lien avec son activité sociale⁷⁴, entendue dans le sens d'activité professionnelle de la société.

SECTION 2 – LA CRITIQUE

Bien que la Cour de cassation y mettra finalement un terme en 2015, l'examen de l'argumentaire des opposants à cette théorie est précieux, car il nous permet de mettre en exergue les influences qui sous-tendent l'évolution de la jurisprudence pendant cette période.

En effet, bien que la Cour de cassation affirme le contraire en toutes lettres, d'aucuns⁷⁵ ont pourtant estimé que l'exigence d'un lien avec l'objet social de la société constituait une condition supplémentaire à celles formellement prévues par l'article 49 C.I.R. 1992. Il est

⁷² Cass., 18 janvier 2001, RG F.99.0114.F, p. 7, disponible sur www.juridat.be.

⁷³ Voy. not. Cass., 3 mai 2001, RG F.99.0159.F; Cass., 9 novembre 2007, RG C.06.251.F; Cass., 12 juin 2009, RG 07.0083.N, disponibles sur www.juridat.be.

⁷⁴ Cass., 19 juin 2003, RG F01.0066.F, *J.D.F.*, 2004/3-4, p. 65-97, concl. av. gén. A. HENKES et note M. DAUBE.

⁷⁵ Voy. not. B. PHILIPPART DE FOY, « L'arrêt Derwa une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? Un empiètement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif ? », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p.805-828. ; M. GOSSIAUX et A. WILLEMS, « Prouver la réalité des prestations rémunérées : un point d'actualité sur la théorie de la rémunération », *R.G.F.C.P.*, 2020, liv. 4, p. 14 ; T. AFSCHRIFT, « Les conditions non écrites de la déductibilité des frais professionnels », *J.T.*, 2012/15, n° 6475, p. 298 ; P.-F. COPPENS, « Question 5 – Pourquoi l'administration fiscale exige-t-elle aujourd'hui qu'une charge ait un lien avec l'objet social ? », *Tous les frais professionnels en 100 questions*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 48.

incontestable en effet que le texte de l'article 49 C.I.R. 1992 ne contient aucune référence littérale à l'objet social, et encore moins à l'activité sociale.

Il nous paraît que le raisonnement de la Cour d'appel de Liège, à l'origine de cette jurisprudence est, d'une part, fondé sur l'idée légitime que, bien qu'une société soit « un être moral exclusivement créé en vue d'une activité lucrative », tous les frais qu'elle expose ne sont pas automatiquement déductibles et, d'autre part, suscité par la crainte concomitante qu'un lien automatique ne soit instauré entre la société et ses dépenses, ce qui aurait sans doute ouvert la voie à la déduction des dépenses les plus « fantaisistes », pour reprendre le terme utilisé par la Cour. Pour éviter cela, la Cour s'appuie sur le rattachement nécessaire à l'activité professionnelle – soit une condition ajoutée de longue date déjà à l'article 49 C.I.R. 1992⁷⁶ – pour introduire la notion de rattachement à l'exercice de l'activité sociale.

Une première critique utile à notre réflexion résulte de l'examen des conclusions du Ministère public précédant un arrêt du 19 juin 2003, tel qu'effectué par S. Gnedasj⁷⁷.

L'auteur relève en effet que l'avocat général Henkes y évoque les arrêts de la Cour de cassation du 13 février 1998 et du 21 novembre 1997 et en conclut que la Cour aurait décidé que l'exigence d'intentionnalité de l'article 49 CIR 92 « *comprend deux exigences concurrentes qui forment un ensemble : avoir pour finalité, de par sa nature, l'acquisition ou la conservation des revenus professionnel, et un lien de causalité nécessaire avec l'exercice de l'activité professionnelle* »⁷⁸.

Ce faisant, l'avocat général, suivi par la Cour de cassation, perd de vue le fait que les affaires dont question dans ces arrêts concernaient la déduction de frais dans le cadre de l'impôt sur le revenu des personnes *physiques*. Or, nous l'avons vu ci-dessus, la condition de causalité est expressément prévue à l'article 53, 1^o, du C.I.R. 1992 et, bien que cette disposition puisse être considérée comme superflue, elle s'applique effectivement à l'impôt des personnes physiques.

L'auteur souligne d'ailleurs, à juste titre, que la Cour y fait explicitement référence.

Une deuxième critique résulte d'un arrêt de la Cour constitutionnelle, saisie d'une question préjudicielle soumettant à son appréciation la conformité de cette interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992 aux articles 10 et 11 de la Constitution. Il était postulé que cette interprétation pouvait discriminer les contribuables à l'impôt des sociétés, suivant que les dépenses qu'ils exposent se rattachent ou non à l'activité de la société ou à son objet social : seules celles exposées dans le premier cas pouvant être déduites à titre de frais professionnels au sens de l'article 49 alors que, dans les deux cas, les revenus des contribuables étaient imposables au titre de revenus professionnels. Il s'agit du hiatus que nous avons identifié ci-dessus⁷⁹.

Dans son arrêt 191/2009 du 26 novembre 2009⁸⁰, la Cour constitutionnelle a estimé qu'il ne se déduisait pas de ce que l'ensemble du patrimoine d'un contribuable soumis à l'impôt des

⁷⁶ Notamment dans les arrêts que la Cour d'appel cite.

⁷⁷ S. GNEDASJ, « Kostenaftek : Cassatie ontmantelt de bom van artikel 49 », *Fisc. Act.*, 2015, nr 27, p. 2.

⁷⁸ Av. gén. HENKES, concl. préc. Cass., 19 juin 2003, *J.D.F.*, 2004, p. 70 ; voy. *supra*, p. 13.

⁷⁹ Voir p.14.

⁸⁰ C.C., 26 novembre 2009, n° 191/2009, disponible sur www.const-court.be.

sociétés forme une masse unique affectée à l'activité de la société et qu'en conséquence, c'est le montant total de ses bénéficiaires qui constitue la base de l'impôt, ni de ce que la société est une personne morale constituée en vue d'une activité lucrative, que le montant de toutes ses dépenses peut être déduit de celui de ses bénéficiaires.

La Cour relève plus précisément que « [...] l'article 49 du CIR 1992 subordonne la déductibilité en cause à la condition que les frais qu'il vise soient faits ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables, ce qui exclut les frais faits 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 ou celles, compte tenu du principe de la spécialité des personnes morales, étrangères à l'activité ou à l'objet social de celles-ci; le législateur a pu à cet égard considérer qu'il ne se justifiait pas d'accorder un avantage fiscal aux contribuables à l'impôt des sociétés qui engagent des frais à des fins étrangères à leur objet social. »⁸¹.

Les principes énoncés dans cet arrêt furent repris dans un arrêt du 16 septembre 2010⁸².

La question de la pertinence⁸³ ou de la portée de cet arrêt dépasse évidemment l'objet du présent travail mais son examen permet de mettre en évidence un autre élément de critique à l'encontre de la jurisprudence Derwa, à savoir l'irruption du principe de spécialité dans le raisonnement⁸⁴.

Comme cela se trouve également développé dans les conclusions du Ministère public précédant l'arrêt du 19 juin 2003, la condition de causalité serait justifiée par la violation de ce principe. Selon l'avocat général Henkes, si « les sociétés commerciales sont imposées sur les revenus bruts des activités qui sont sans rapport avec leur objet social, c'est parce qu'ils s'affairent en violation du principe de la spécialité statutaire de la personne morale »⁸⁵.

Ces considérations ont fait l'objet d'une critique approfondie par M. Van Keirsbilck⁸⁶, à laquelle nous souscrivons pleinement.

En effet, selon cet auteur, si cette violation consiste en une contrariété avec l'objectif général d'une société, soit le but de lucre, ce dernier peut être compris comme la recherche d'un résultat comptable positif avant impôt. Or, l'impôt est une dépense déductible, de sorte que le revenu net d'une société est constitué du revenu net après impôt. Dans ce cas, la société qui réalise une opération dont le résultat est positif après impôt poursuit, effectivement un but lucratif.

Il en va ainsi à plus fortes raisons à la lecture de l'article 1:1 du CSA (et avant lui de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er} du Code des sociétés) qui dispose que « Une société est constituée par un acte juridique par lequel une ou plusieurs personnes, dénommées associés, font un apport. Elle a un patrimoine et a pour objet l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées. Un de ses buts est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect. ». Cette

⁸¹ *Ibid.*, B.4.

⁸² C.C., 16 septembre 2010, n° 103/2010, disponible sur www.cour-const.be.

⁸³ Notamment quant au fait que, bien que le grief majeur formulé à l'encontre de cette interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992 soit d'avoir ajouté une condition qui n'était pas prévue par la loi, ce soit un grief fondé sur l'égalité et non sur la légalité de cette interprétation qui ait été formulé dans les questions préjudicielles.

⁸⁴ S. GNEDASJ, « Kostenafrek : Cassatie ontmantelt de bom van artikel 49 », *Fisc. Act.*, 2015, nr 27, p. 2.

⁸⁵ Av. gén. HENKES, concl. préc. Cass., 19 juin 2003, *J.D.F.*, 2004, p. 72.

⁸⁶ M. VAN KEIRSBILCK, « Artikel 49 WIB 1992: een nieuwe algemene anti-misbruikbepaling? », *T.F.R.*, 2004/5, nr. 257, p. 230-234.

disposition inclut manifestement le cas d'une économie de coûts ou d'une diminution des pertes.

S'il s'agit par contre d'une violation de l'objet social de la société concernée, tel que prévu dans les statuts, la sanction de cette violation par un rejet des frais litigieux se heurte bien entendu à l'absence de base légale, tant en droit des sociétés qu'en droit fiscal. La Cour constitutionnelle doit d'ailleurs se référer, pour justifier cette sanction, à la volonté du législateur.

Ce refus de déduction se heurte aussi au principe issu de l'article 6 du C.I.R. 1992 en vertu duquel l'impôt sur les revenus n'affecte que les revenus nets, principe auquel il ne peut être dérogé que par une disposition expresse.

Par ailleurs, cette approche résulte d'une confusion entre l'objet et la finalité d'une société : ce n'est pas parce qu'une société accomplit des actes qui ne relèvent pas de son objet statutaire qu'elle ne poursuivrait plus, par définition, un but lucratif.

Enfin, nous estimons qu'il aurait sans doute été plus adéquat de se référer à la volonté *éventuelle* du législateur d'accorder ou non un avantage fiscal aux sociétés qui exposent des frais étrangers à leur objet social car, dans les faits, le législateur n'avait à cet égard aucune intention. Comme nous l'avons souligné ci-dessus⁸⁷, il n'y a eu aucun débat à ce sujet à l'époque.

Outre les critiques relatives à sa légalité ou sa constitutionnalité, la question se pose tout simplement de savoir si cette condition supplémentaire était utile. Une approche plus légaliste de l'article 49 permet en effet d'écarter la déductibilité de ces frais « fantaisistes », par la constatation qu'ils n'ont pas été exposés par une société « *en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels* ».

Ce petit bout de phrase concentre en effet la substance même de la *ratio legis* de l'article 49 C.I.R. 1992. En effet, rappelons-le encore, la fiscalité directe belge repose sur l'imposition des revenus *nets*, soit à l'exclusion de tout ce qui a été dépensé pour obtenir les revenus *bruts*. La détermination de ces revenus nets est donc au centre du système et, on le comprend bien, c'est aussi là que se situe la marge de manœuvre du contribuable. Celle-ci est cependant limitée par cette exigence relative à son intention autour de laquelle le débat devrait être recentré : s'est-il agi d'obtenir ou de conserver des revenus ?

Certes, l'intention de la société peut être difficile à sonder mais rappelons qu'il appartient à cette société d'en rapporter la preuve, ce qui s'avérera sans doute impossible si les frais sont fantaisistes.

Il n'était donc à notre sens pas utile de faire intervenir la notion d'objet social.

Rappelons qu'il est aussi possible d'envisager le rejet de tels frais sur base de l'article 53, alinéa 1^{er}, 10^o, du C.I.R. 1992.

Enfin, d'un point de vue plus pragmatique, il était relativement facile de contourner ce nouvel obstacle en modifiant ou en complétant l'objet social par toutes sortes d'activités, ce que n'ont pas manqué de faire, par prudence à tout le moins, les sociétés attentives ou avisées.

⁸⁷ Voir supra p 16.

Cette dernière observation doit cependant être nuancée. En effet, sans doute pour contrer ce genre d'artifice, la Cour de cassation avait décidé, dans un arrêt du 19 juin 2003, qu'il était légitime de rejeter la déductibilité du prix d'achat des options sur actions au titre de frais professionnels au motif qu'il n'était pas prouvé que l'achat de ces options pouvait être lié à l'activité de la société, même si ses statuts précisent qu'elle peut effectuer toute opération financière directement ou indirectement liée à son objet⁸⁸.

SECTION 3 - CONCLUSIONS INTERMÉDIAIRES

Selon nous, l'examen de cette jurisprudence du début du millénaire permet de constater, pour la troisième fois, une sorte de résistance des cours et tribunaux contre les abus, au sens le plus large du terme.

Le pouvoir judiciaire est symboliquement représenté par une balance. Cette balance évoque le difficile équilibre que recherchent les cours et tribunaux de façon générale et, particulièrement en l'espèce, l'équilibre entre la sécurité juridique indispensable à tout citoyen – *a fortiori* tout contribuable – et des situations perçues comme iniques ou constitutives d'abus.

La recherche de cet équilibre conduit la jurisprudence à interpréter la loi, *in casu* l'article 49 C.I.R. 1992, de façon extensive.

En 2004, M. Van keirsbilck titrait sa contribution « *Artikel 49 WIB 1992 : een nieuwe algemene anti-misbruikbepaling ?* ».

Nous répondons – polémiqument certes - « Pourquoi pas ? ».

L'idée peut être défendue que toute disposition de droit devrait idéalement constituer, par elle-même, une disposition anti-abus dans la mesure où il semble raisonnable de considérer que le pouvoir législatif, en édictant des lois, poursuit l'objectif général sous-jacent du bien commun et, pour ce faire, de l'optimisation des recettes fiscales de l'Etat.

Dans cette mesure, la règle énoncée à l'article 49 C.I.R. 1992 pourrait être interprétée de façon téléologique, afin de limiter les déductions qui sembleraient déraisonnables. C'est d'ailleurs ce que semble faire la Cour constitutionnelle, dans son arrêt de 2010, en se référant aux intentions du législateur⁸⁹.

Nous serons sans doute freinés dans cet élan par les mots avertis du Procureur général Henkes. Alors qu'il aborde dans sa Mercuriale de 2016 les principes d'interprétation censés limiter la liberté de l'interprète de la Loi, le Procureur général cite la professeure Lauzière, qui enseigne que « *la présomption de rationalité du législateur rejoint ce qu'il est convenu d'appeler la règle d'or énoncée par Lord Wensleydale dans l'arrêt Grey c. Pearson en 1857. Selon [cette règle],*

⁸⁸ Cass. 19 juin 2003, RG F01.0066.F, *J.D.F.*, 2004/3-4, p. 65-97, concl. av. gén. A. HENKES et note M. DAUBE.

⁸⁹ C.C., 16 septembre 2010, n° 103/2010, disponible sur www.cour-const.be

il faut éviter de donner à un texte de loi une interprétation qui aurait un résultat déraisonnable ou absurde. [...] »⁹⁰. Et le déraisonnable de changer de camp.

De plus, comme nous l'avons vu ci-dessus, le caractère d'ordre public de la loi fiscale doit inciter à la plus grande prudence.

Il en va ainsi à plus fortes raisons dans la mesure où, ainsi que certains auteurs l'ont démontré⁹¹, l'article 49 C.I.R. 1992 n'a pas été inséré pour des raisons spécifiques relevant de l'anti-abus.

Au contraire, chaque fois que le législateur a voulu lutter contre les abus ou les déductions excessives, douteuses ou injustes, il l'a fait au moyen de dispositions spécifiques, tels les articles 53 à 66bis et 198-198bis du C.I.R. 1992.

C'est donc, à juste titre selon nous, que l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992 retenue dans l'arrêt DERWA a été fortement critiquée parce que, d'une part, elle allait à l'encontre du principe de stricte interprétation du droit fiscal et, d'autre part, parce qu'en ajoutant ainsi une condition au texte, elle était contraire au principe de légalité de l'impôt. Elle persista néanmoins⁹², pendant près de quinze ans.

SECTION 4 – L'ARRÊT DU 11 SEPTEMBRE 2014

Bien que son prononcé n'a pas suscité autant de remous que les arrêts de juin 2015 que nous examinerons ensuite, l'arrêt du 11 septembre 2014⁹³ constitue un véritable « revirement » de jurisprudence de la Cour de cassation.

Tout d'abord parce que cet arrêt écarte explicitement l'application de l'article 53, 1^o, C.I.R. 1992 aux sociétés, jusqu'à lors toujours invoqué dans le cadre de l'Impôt des sociétés.

Ensuite et surtout parce que la Cour, de façon implicite cette fois, abandonne l'exigence d'un lien entre une dépense et l'objet social de la société qui en postule la déduction.

Dans cette nouvelle affaire relative à une QFIE, la Cour d'appel de Bruxelles avait considéré que « *Constituent en tout état de cause, des dépenses au sens de l'article 44 du CIR/64, suivant l'enseignement de la Cour de cassation, les frais exposés pour réduire ses revenus imposables* »⁹⁴. Elle avait ensuite confirmé le jugement *a quo* qui avait estimé que la condition

⁹⁰ L. LAUZIERE, *L'interprétation des lois*, www.redactionjurique.chaire.ulaval.ca, cité par A. HENKES, « 'Le droit fiscal est d'ordre public !' So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation – Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique – 1^{er} septembre 2016 », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 340.

⁹¹ S. GNEDASJ, « Negentig ... », *op. cit.*, p. 39-41.; M. VAN KEIRSBILCK, « Artikel 49 WIB 1992: een nieuwe algemene anti-misbruikbepaling? », *T.F.R.*, 2004/5, nr. 257, p. 223.

⁹² Voy. not. Cass., 3 mai 2001, RG F.99.0159.F, disponible sur www.juridat.be; Cass., 19 juin 2003, RG F01.0066.F, *J.D.F.*, 2004/3-4, p. 65-97, concl. av. gén. A. HENKES et note M. DAUBE.

⁹³ Cass., 11 septembre 2014, RG F.13.0053.F, disponible sur www.juridat.be, concl. av. gén. A. HENKES.

⁹⁴ BRUXELLES, 31 octobre 2012, RG 2010/AR/547, disponible sur www.taxwin.be.

d'intention de l'article 44 du C.I.R. 1964 était remplie, nonobstant le fait que le but de la société n'était pas de tirer un bénéfice global de ces opérations. La Cour d'appel avait en outre souligné que l'opération avait été réalisée en vue de pouvoir bénéficier d'une QFIE que le législateur lui-même qualifiait de revenu professionnel dans l'article 29, § 1er de la loi du 7 décembre 1988. La Cour concluait en conséquence que le rejet des charges professionnelles par l'administration fiscale n'était pas fondé.

L'Etat belge, demandeur en cassation, reprochait à cet arrêt de ne pas avoir constaté, pour admettre la dépense, qu'elle présentait un lien avec l'objet social de la société.

Répondant à ce moyen, la Cour de cassation écarte d'abord l'application de l'article 53, 1°, C.I.R. 1992.

La Cour relève ensuite que l'arrêt de la Cour d'appel a constaté que la société « *a déclaré à l'impôt des sociétés les intérêts perçus à l'échéance juste après l'achat des obligations italiennes* » et a énoncé que « *les opérations incriminées ont conduit à la perception d'intérêts déclarés et admis comme revenus professionnels imposables, si bien qu'à raison, le premier juge a estimé que la condition d'intention de l'article 44 du Code des impôts sur les revenus (1964), à savoir agir en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, était bien remplie en l'espèce, [même si] le but de la [première défenderesse] n'était pas de tirer un bénéfice global de ces opérations* ».

Elle estime en conséquence que « *Par ces énonciations et par celles reproduites dans la réponse à la première branche du moyen, l'arrêt répond, en le contredisant, au grief soutenu dans la requête d'appel et reproduit en cette branche du moyen, déduit de l'absence d'un lien de causalité nécessaire entre les frais litigieux et l'activité sociale de la première défenderesse, et justifie légalement sa décision que ces frais sont déductibles de ses bénéfices à titre de charges professionnelles.* ».

Sans rejeter explicitement la théorie de l'objet social, la Cour de cassation ne voit donc rien à redire au raisonnement de la Cour d'appel de Bruxelles qui ne semblait pourtant pas tenir compte de l'absence de lien entre les opérations incriminées et l'objet social de la société qui entendait obtenir la déduction des frais y afférents.

Cet abandon est certes implicite mais nous semble ferme pour deux raisons.

D'une part, la Cour de cassation ne censure pas l'arrêt de la Cour d'appel alors que celle-ci, pour faire droit à la demande de déduction de frais afférents à des opérations, estime qu'il est sans incidence que le but de la société n'ait pas été de retirer un bénéfice global de ces opérations.

D'autre part, dans ses conclusions précédant l'arrêt, l'avocat général Henkès avait argumenté en faveur de la cassation, insistant sur le fait que « *l'arrêt attaqué ne pouvait décider légalement, que la perte réalisée lors de l'achat/revente est déductible sur la base de l'article 44 du C.I.R. 1964, qu'à la condition que cet achat/revente présentait un lien avec l'objet social de la première défenderesse* »⁹⁵.

⁹⁵ Av. gén. A. HENKES, concl. préc. Cass., 11 septembre 2014, RG F.13.0053.F, point 8, disponible sur www.juridat.be.

L'Etat belge avait fait spécialement grief à l'arrêt de ne pas se prononcer sur ce lien.

La Cour de cassation tranche cette question et décide de ne pas casser l'arrêt en soulignant, ce qui nous paraît important, que l'arrêt répond, « *en le contredisant* », au grief déjà formulé par l'Etat belge à l'égard du premier juge, soit d'avoir considéré que la condition d'intention de l'article 44 C.I.R. 1964 était remplie, sans avoir constaté l'existence du lien avec l'objet social.

La conjonction de ces deux constatations soit, d'une part, que la Cour d'appel ne tient pas compte du fait que la société ne cherchait pas à tirer de bénéfice global des opérations et, d'autre part, que la Cour de cassation estime que l'arrêt répond adéquatement à la question du lien avec l'objet social par des considérations qui n'ont, en substance, rien à voir avec l'objet social, nous paraît démontrer que cet arrêt constitue un revirement par rapport à la jurisprudence antérieure.

SECTION 5 – LES ARRÊTS DE JUIN 2015

Après ce revirement discret, la Cour a opéré, par plusieurs arrêts des 4, 12 et 19 juin 2015, un revirement retentissant⁹⁶.

La Cour décide en effet, sans ambiguïté puisqu'elle indique elle-même opérer un revirement, que « *Il ne ressort pas de [l'article 49 C.I.R. 1992] que la déduction des dépenses d'une société serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu'elle résulte de son objet statutaire* »⁹⁷.

Notre examen de ces arrêts sera directement proportionnel à l'économie dont a fait preuve la Cour de cassation dans ses motifs. Peu de choses peuvent par ailleurs être déduites des conclusions du Ministère public.

En ce qui concerne la chambre francophone, l'avocat général Henkes avait conclu en se référant à l'arrêt du 11 septembre 2014 et demandait à la Cour de clarifier sa position.

Pour ce qui concerne la chambre néerlandophone, l'avocat général D. Thijs avait quant à lui repris l'argumentation traditionnelle, fondée sur la jurisprudence antérieure de la Cour⁹⁸.

Mais ce revirement n'allait pas, pour autant, mettre un terme aux débats relatifs à la condition de *causalité* et à son influence sur la condition de *finalité*. Elle allait d'ailleurs trouver un second souffle à travers les affaires relatives aux appartements, généralement côtiers, mis à disposition des dirigeants d'entreprise.

Par ailleurs, à la suite de la cassation de l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers, par l'arrêt du 12 juin 2015 dans une affaire concernant la S.A. Saint-Gobain,⁹⁹ c'est à la Cour d'appel de Bruxelles que la Cour de cassation a renvoyé le dossier. Un arrêt a été rendu le 8 octobre 2019

⁹⁶ Cass., 4 juin 2015, F.14.0165.F, disponible sur www.juridat.be et concl. av. gén. A. HENKES ; Cass., 4 juin 2015, F.14.0185.F et F.14.0189.F, J.L.M.B., 2015/32, p. 1506-1507 et observations C. PARMENTIER ; Cass., 12 juin 2015, F.14.0080.N, disponible traduit sur www.juridat.be; Cass., 12 juin 2015, F.13.0163.N, disponible traduit sur www.juridat.be et concl. av. gén. D. THIJS ; Cass., 19 juin 2015, inéd., F.13.0069.N.

⁹⁷ Cass., 4 juin 2015, F.14.0185.F et F.14.0189.F, disponible sur www.juridat.be

⁹⁸ Av. gén. D. THIJS, concl. préc. Cass., 12 juin 2015, RG F.13.0163, disponible sur www.juridat.be.

⁹⁹ Cass., 12 juin 2015, RG F.14.0080.N, disponible sur www.juridat.be.

par la Cour d'appel de Bruxelles qui admet, entre autres, la déductibilité des frais afférents à la QFIE. Cet arrêt a également fait l'objet d'un pourvoi, en date du 9 avril 2020¹⁰⁰, émanant de l'Etat belge cette fois. L'histoire n'est donc pas encore finie.

¹⁰⁰ Ce pourvoi est toujours pendant devant la Cour de cassation sous le n° de rôle 20.0056.N

TITRE 2 – LA JURISPRUDENCE POSTERIEURE A 2015 : L’INFLUENCE DES AFFAIRES RELATIVES AUX REMUNERATIONS DES DIRIGEANTS

CHAPITRE 1 – UNE CONTINUITÉ APPARENTE

Suite à ces arrêts de juin 2015, la Cour de cassation a encore été saisie à plusieurs reprises de pourvois à l’encontre de décisions des cours d’appels, principalement néerlandophones, qui faisaient encore application de cette théorie de l’objet social, dans un contexte de QFIE mais aussi concernant des affaires de mises à disposition de biens immobiliers par des sociétés à leur dirigeant.

La Cour de cassation a jusqu’à ce jour confirmé sa dernière jurisprudence, et encore récemment dans un arrêt du 21 juin 2019 ainsi que dans une nouvelle série d’arrêt rendus le 31 octobre 2019.

En ce qui concerne le moyen habituellement soulevé de la violation des articles 44 et 96 C.I.R. 1964, faisant grief aux juges d’appel d’avoir rejeté la déduction de frais en raison de l’absence de lien entre ceux-ci et l’objet social de la société, la Cour reprend généralement la motivation suivante:

« Sont considérés comme revenus professionnels tous les revenus et recettes provenant de biens mobiliers et de capitaux utilisés par une même société commerciale pour l'exercice d'une activité professionnelle.

Par conséquent, le fait qu'il n'y ait pas de lien entre une transaction d'une société et son objet statutaire et qu'une transaction ait été effectuée uniquement en vue d'un avantage fiscal n'exclut pas que les revenus et les recettes résultant de cette transaction soient considérés comme des revenus professionnels.

En vertu de l'article 44, paragraphe 1, du CIR64, les frais engagés ou supportés par le contribuable au cours de la période imposable pour obtenir ou conserver un revenu imposable sont déductibles en tant que frais professionnels.

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

Il ne découle pas de cette disposition que la déduction des frais professionnels est soumise à la condition qu'ils soient inhérents à l'activité sociale de la société commerciale telle qu'elle se ressort de son objet social.

L'absence de lien entre une opération d'une société et son activité ou son objet social et le fait qu'une opération ait été effectuée uniquement en vue d'un avantage fiscal ne font pas obstacle, en tant que tel, à ce que les coûts liés à ces opérations soient considérés comme des frais professionnels déductibles. »¹⁰¹.

¹⁰¹ Voy. not. Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.15.0172.N ; Cass., 31 octobre 2019, F.16.0024.N, disponible sur www.juridat.be; Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.001.N ; Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0002.N ; Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0024.N ; Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0100.N ; Cass., 31 octobre 2019, inéd.,

CHAPITRE 2 – UNE ÉVOLUTION SOUS-JACENTE

Pourtant, sous cette apparente constance, l'examen des conclusions du Ministère public précédant certains de ces arrêts permet d'observer une certaine évolution.

SECTION 1 – L'ARRÊT DU 21 SEPTEMBRE 2018

Un arrêt a particulièrement attiré notre attention dans la mesure où la Cour d'appel de Liège, dans l'arrêt que nous examinerons ci-dessous, s'y réfère expressément. Il s'agit de l'arrêt de la Cour de cassation du 21 septembre 2018¹⁰².

Par son arrêt du 17 janvier 2017¹⁰³, la Cour d'appel d'Anvers avait décidé de rejeter les frais afférents à un appartement dont la société avait fait l'acquisition à la côte belge et qu'elle avait mis à disposition de son dirigeant contre une indemnité de 2.000 € par an.

La Cour de cassation rappelle tout d'abord que l'absence de lien entre une opération d'une société et son activité ou son objet statutaire n'exclut pas en tant que tel que les frais afférents à de telles opérations puissent constituer des frais professionnels et précise même qu'il en va ainsi également des frais résultant d'une opération effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal.

Elle examine ensuite les motifs qui ont conduit la Cour d'appel à rejeter les frais litigieux. En particulier, la Cour s'était interrogée sur l'intention de la société de rentabiliser l'immeuble, puisqu'il est question dans l'arrêt de la « *compensation très modeste* »¹⁰⁴ demandée au gérant et des « *maigres revenus qui ne compensent pas les frais élevés* »¹⁰⁵. La Cour d'appel avait par conséquent constaté qu'il n'était pas démontré que la société eut l'intention d'acquérir ultérieurement des revenus supérieurs à ces frais¹⁰⁶ et avait d'ailleurs considéré que l'opération avait en réalité pour but de couvrir des frais d'ordre privé du gérant.

Tenant compte de ces considérations, la Cour de cassation avait estimé que¹⁰⁷ « *Les juges d'appel ont légalement justifié leur décision en considérant [...] que les frais [...] qui n'ont*

F.16.0101.N ; Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0125.N ; Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.17.0099.N ; Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.18.00239.N.

¹⁰² Cass., 21 septembre 2018, RG F.17.0054.N, disponible traduit sur www.juridat.be. et concl. av. gén. J. VAN DER FRAENEN.

¹⁰³ Anvers, 17 janvier 2017, RG 2015/AR/737, disponible sur www.taxwin.be.

¹⁰⁴ La Cour d'appel utilise les termes « *een zeer bescheiden vergoeding* ».

¹⁰⁵ La Cour d'appel utilise les termes « *schamele inkomsten* ».

¹⁰⁶ “[*het is*] niet bewezen [...] dat de vennootschap de intentie had om het onroerend goed te rentabiliseren gedurende het bezit ervan; het werd immers ter beschikking gesteld van de zaakvoerder tegen een zeer bescheiden vergoeding, en het werd ook niet te huur gesteld of verhuurd; de schamele inkomsten staan tegenover zware kosten; er wordt niet aangetoond dat ooit de bedoeling werd nagestreefd om in de toekomst inkomsten te verwerven die de kosten overstijgen”, nous soulignons.

¹⁰⁷ L'arrêt, rendu par une chambre néerlandophone, énonce que:

« *De appelrechters die op grond hiervan oordelen dat de kosten voor het aanschaffen van het onroerend goed in Koksijde die geenszins werden gemaakt om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden, maar uitsluitend met het oogmerk privékosten van de zaakvoerder ten laste te nemen, niet beantwoorden aan de voorwaarden voor de afrek ervan in de zin van artikel 49 WIB92, verantwoord aldus, en ongeacht de verwijzing naar het doel en de activiteiten van de eiseres, hun beslissing naar recht.*”

nullement été exposés en vue d'acquérir 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 »¹⁰⁸.

Apparemment, et bien que certains des termes employés par la Cour d'appel soient sujets à discussion¹⁰⁹, la Cour de cassation confirme simplement dans cet arrêt sa jurisprudence de juin 2015.

Pourtant, la lecture des conclusions de l'avocat général Van Der Fraenen précédant l'arrêt, qui révèle une nouvelle prise de position en faveur de la prise en compte d'un lien avec l'activité professionnelle effectivement exercée par la société, permet de dégager un enseignement supplémentaire de l'arrêt de la Cour de cassation.

En effet, l'avocat général, bien que faisant expressément référence aux arrêts de juin 2015, estime que, toutefois, ces arrêts n'impliquent pas que tous les frais ou charges d'une entreprise sont nécessairement et inconditionnellement des frais professionnels déductibles qui peuvent être déduits du bénéfice brut. Il estime que *« lorsque la déduction des frais ou charges d'exploitation ne peut plus être subordonnée à la condition qu'ils soient inhérents à l'objet social ou statutaire de la société commerciale, il est toujours exigé que ces frais ou charges aient été encourus ou supportés "pour obtenir ou conserver le revenu imposable", ce qui signifie précisément qu'il doit y avoir un lien (causal) démontrable avec "l'activité professionnelle effectivement exercée" de la société »*¹¹⁰. Le magistrat se réfère pour cela aux arguments de l'école dite de Gand.

Or, il convient d'être attentif au fait que, pour rejeter la déduction des frais relatifs à l'appartement à la mer mis à disposition de son dirigeant, la Cour d'appel d'Anvers avait clairement énoncé qu'elle considérait que la société devait démontrer que ses frais étaient nécessairement liés à son activité professionnelle et, à l'appui de cela, avait cité la jurisprudence ancienne de la Cour de cassation et celle de la Cour constitutionnelle¹¹¹. Ensuite, la Cour d'appel avait néanmoins mentionné les arrêts de 2015 et estimé que, si *« la Cour de cassation a renoncé à l'exigence selon laquelle il doit y avoir un lien entre les frais encourus et l'activité sociale/la finalité statutaire de la société, [...] la nouvelle position de la Cour de cassation ne peut affecter l'exigence de l'article 49 CIR92 selon laquelle les frais doivent avoir été encourus ou supportés pour obtenir ou maintenir un revenu imposable »*. La Cour d'appel avait enfin pris en compte différents éléments de fait qui l'amenaient à conclure que *« l'unique objectif de la transaction était de faire supporter à la société les frais privés du gestionnaire. »*¹¹². Ce faisant, il nous paraît que la Cour

¹⁰⁸ Av. gén. J. VAN DER FRAENEN, concl. préc. Cass., (1^{ère} ch.), 21 juin 2019, inéd., RG F.15.0067.N, p. 9, citant Cass., 21 septembre 2018, F.17.0054.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

¹⁰⁹ Voir *infra*.

¹¹⁰ Av. gén. J. VAN DER FRAENEN, concl. préc. Cass., 21 septembre 2018, F.17.0054.N, disponibles traduites sur www.juridat.be.

¹¹¹ La Cour d'appel cite ainsi *« Cass., 18 janvier 2001, F.J.F., n° 2001/220 ; Cass., 19 juin 2003, T.F.R., 2004, n° 257, p.256 ; Cass. 12 juin 2009, F.07.0083.N/19 ; Cass. 10 décembre 2010, F.09.0129.N/3, voir site de la Cour de cassation ; Cour constitutionnelle 26 novembre 2009, n° 191/2009, www.const-court.be »*

¹¹² ANVERS, 17 janvier 2017, RG 2015/AR/737, disponible sur www.taxwin.be.

d'appel anversoise a bien examiné la seule condition de finalité, même si les termes utilisés et la façon d'arriver à cette conclusion laissent manifestement planer un doute sur l'intervention de condition de causalité dans son raisonnement.

Nous pensons dès lors, à l'instar de S. Gnedasj¹¹³, que dans la mesure où elle a suivi l'avis final du Ministère public en confirmant la décision de la Cour d'appel, mais a cependant ajouté cette phrase équivoque « *ongeacht de verwijzing naar het doel en de activiteiten van de eiseres, hun beslissing naar recht* », la Cour de cassation a voulu ce faisant marquer sa distance vis-à-vis de l'avis du Ministère public sur la question spécifique du lien avec l'activité professionnelle.

Par ailleurs, cette nouvelle interprétation a été accueillie avec scepticisme par la doctrine¹¹⁴ dans la mesure où l'on pourrait y voir, à nouveau, l'exigence d'une condition qui n'est pas prévue dans l'article 49 C.I.R. 1992, lequel ne traite en effet que des revenus.

Les références directes à des notions de rentabilité et la comparaison des revenus aux frais exposés peuvent en effet paraître problématiques.

Il faut cependant rappeler que la Cour de cassation conclut que c'est en considérant, dans le chef de la société, l'absence d'intention d'obtenir d'acquérir ou conserver des revenus imposables, mais au contraire la volonté de couvrir les frais privés du gérant, que la Cour d'appel a justifié sa décision.

Ces considérations ne doivent donc, selon nous, pas être comprises comme une condition supplémentaire mais comme un critère d'examen de la condition de finalité, parmi d'autres, permettant de sonder l'intention de la société.

D'ailleurs, la Cour d'appel, identiquement composée, a très récemment décidé dans une affaire très comparable que la société satisfait à la charge de la preuve qui lui incombe, soit démontrer que les frais de l'appartement ont été faits ou supportés dans l'intention d'acquérir ou conserver des revenus imposables, en établissant le fait que la mise à disposition de cet appartement au dirigeant de la société a un lien avec la politique de rémunération de la société ainsi que le fait que l'appartement peut être monnayé à terme par la société avec bénéfice¹¹⁵.

Un arrêt récent de la Cour d'appel de Liège va dans le même sens¹¹⁶, en décidant que : « [...] le seul constat que des opérations n'aient pas été réalisées dans le but de recueillir un bénéfice global est insuffisant pour refuser la déduction des frais y afférents, lorsqu'il peut être établi que ces opérations ont conduit à la perception de revenus professionnels imposables. », se référant pour cela à l'arrêt de la Cour de cassation du 11 septembre 2014, susmentionné.

¹¹³ S. GNEDASJ, « Ook Cassatie is streng voor de aftrek appartement aan kust », *Fisc. Act.*, nr 18/35-01, www.monkey.be.

¹¹⁴ Y. DEWAELE, « Actualités en matières d'impôt des sociétés », *Le droit fiscal en Belgique - Édition 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 278.

¹¹⁵ ANVERS, 14 janvier 2020, RG 2018/AR/1207, disponible sur www.taxwin.be.

¹¹⁶ LIÈGE, 19 septembre 2018, 2012/RG/994, disponible sur www.fisconeplus.be.

SECTION 2 – L'ARRÊT DU 21 JUIN 2019

L'arrêt du 21 juin 2019¹¹⁷ illustre également la nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation et en reprend les attendus habituels, cassant l'arrêt soumis à sa censure qui avait refusé à la SA Europabank la déduction de frais relatifs à l'acquisition d'obligations italiennes.

Il est néanmoins intéressant de s'y attarder en raison des conclusions du Ministère public le précédant.

L'avocat général Van Der Fraenen y a en effet longuement argumenté en faveur du rejet du pourvoi introduit par la S.A. Europabank, spécifiquement en ce qui concerne la troisième branche du deuxième moyen, pris d'une violation des articles 44 et 96 du C.I.R. 1964.

Comme dans d'autres affaires, la S.A. Europabank reprochait à l'arrêt attaqué de ne pas avoir pu légalement décider que les pertes résultant des opérations en cause n'étaient pas déductibles en tant que charges professionnelles à l'impôt sur les sociétés au motif qu'elles ne se rapportaient pas à l'activité professionnelle du demandeur, sans qu'il ressorte clairement des motifs de l'arrêt attaqué que ces opérations ne relevaient pas de son objet social. Il était également soutenu que, même si les opérations litigieuses ne relevaient pas de l'objet social de la société, l'arrêt attaqué ne pouvait pas légalement juger que les pertes résultant de ces opérations n'étaient pas déductibles, en tant que frais professionnels, à l'Impôt des sociétés.

Partant des arrêts de juin 2015, l'Avocat général en propose une interprétation alternative en se fondant notamment sur l'arrêt du 21 septembre 2018¹¹⁸, dans lequel la Cour de cassation avait conclu que « *Les juges d'appel ont légalement justifié leur décision en considérant [...] que les frais [...] qui n'ont nullement été exposés en vue d'acquérir 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* »¹¹⁹ (nous soulignons).

L'avocat Général estime que, de cette dernière phrase, il n'est pas possible de déduire avec certitude si la Cour a simplement voulu indiquer que la référence par les juges d'appel à l'objet statutaire et à l'activité sociale n'est pas pertinente pour apprécier la déduction des frais ou si la raison invoquée par les juges d'appel pour conclure à l'absence de lien nécessaire avec une activité effectivement exercée (mais non mentionnée dans les statuts) est également visée. Rappelant l'enseignement de l'école de Gand, portée par S. Van Crombrugge, et indiquant y apporter son adhésion, l'avocat général conclut qu'un lien avec l'« activité réelle » de la société est toujours nécessaire.

L'avocat général fait également référence à une autre doctrine, portée par S. Gnedasj, à laquelle il ne souscrit manifestement pas.

¹¹⁷ Cass., 21 juin 2019, F.15.0067.N, disponible sur www.juridat.be et concl. av. gén. J. VAN DER FRAENEN.

¹¹⁸ Dont question ci-dessus, p. 35 à 37.

¹¹⁹ Av. gén. J. VAN DER FRAENEN, concl. préc. Cass., (1^{ère} ch.), 21 juin 2019, inéd., RG F.15.0067.N, p. 9, citant Cass., 21 septembre 2018, F.17.0054.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

Toutefois, ainsi que nous l'avons déjà exposé ci-dessus¹²⁰, il nous paraît que c'est avec pertinence que ce dernier avait conclu, sur base d'une analyse des techniques de cassation, que la Cour de cassation avait effectivement rencontré la question du lien avec l'activité réelle de la société et que ce lien n'était donc plus nécessaire comme condition de déduction dans le cas des sociétés¹²¹.

En effet, dans ses conclusions précédant l'arrêt du 21 septembre 2018, l'avocat général avait déjà argumenté en faveur de la prise en compte d'un lien avec l'activité professionnelle effectivement exercée par la société¹²².

La Cour de cassation, déjà interpellée par les conclusions l'avocat général Van Der Fraenen reprenant les arguments de l'école de Gand, n'avait pas saisi l'occasion pour confirmer cette doctrine et avait au contraire, nous semble-t-il, marqué sa distanciation à son égard en utilisant précisément le morceau de phrase mis en exergue par le Ministère public.

En ne suivant pas cette doctrine une seconde fois, dans son arrêt du 21 juin 2019, la Cour élimine tout doute subsistant sur la question du lien avec l'activité réelle de la société.

SECTION 3 – LES ARRÊTS DU 31 OCTOBRE 2019

Ces arrêts s'inscrivent dans la droite ligne de la jurisprudence antérieure de la Cour, du moins en ce qui concerne la formulation des motifs, qui suit le canevas repris ci-dessus, au chapitre 1.

La lecture des conclusions précédant l'arrêt ARCELOR du 31 octobre 2019 permet de confirmer les observations formulées au sujet de l'arrêt du 21 juin 2019. En effet, l'avocat général Van Der Fraenen y considère, cette fois, que la Cour semble avoir abandonné la condition de causalité en tant que condition indépendante à la déduction des frais en ce qui concerne les sociétés.

Il s'exprime en effet en ces termes : « *Le revirement de la jurisprudence de votre Cour en juin 2015 implique un rejet explicite, comme condition de déductibilité autonome, d'un lien entre une dépense professionnelle et l'activité sociale telle que définie dans les statuts ou d'un lien avec l'objectif statutaire.* »¹²³. Il fait d'ailleurs lui-même explicitement référence à la doctrine de S. Gnedasj et à la circonstance que l'arrêt du 21 juin 2019 semble l'avoir confirmée¹²⁴.

¹²⁰ Voir supra, section 1.

¹²¹ S. GNEDASJ et K. JANSSENS, "Ook Cassatie is streng voor aftrek appartement aan kust", *Fisc. Act.*, nr 18/35-01, www.monkey.be.

¹²² Av. gén. J. VAN DER FRAENEN, concl. préc. Cass., 21 septembre 2018, F.17.0054.N, disponibles traduites sur www.juridat.be.

¹²³ Av. gén. J. Van der Fraenen, concl. préc. Cass., (1^{ère} ch.), 31 octobre 2019, inéd., RG F.17.0099.N.

¹²⁴ L'avocat général s'exprime comme suit, en néerlandais:

"De ommekeer in de rechtspraak van Uw Hof in juni 2015 impliceert een uitdrukkelijke verwerping ais zelfstandige aftrekbaarheidsvoorwaarde van een verband tussen een beroepskost en de maatschappelijke activiteit zoals omschreven in de statuten of van een verband met het statutair doel.

De omstandigheid dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar maatschappelijke activiteit, zoals die blijkt uit de statuten, of statutair doel geen verband bestaat, kan bijgevolg ais dusdanig niet uitsluiten dat de kosten die met zulke verrichtingen verband houden ais aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt.

Cette dernière décision et les conclusions qui la précèdent permettent dès lors de penser que la Cour de cassation semble revenir à une interprétation plus littérale de l'article 49 C.I.R. 1992.

Ce mouvement de retour au texte est d'autant plus remarquable que, à l'occasion du sujet qui nous occupe, nous sommes amenés à l'observer par contraste avec un mouvement inverse que nous croyons pouvoir déceler dans l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 5 février 2020.

In de lezing van auteur GNEDASJ werd in de arresten van juni 2015 door Uw Hof de zogenaamde causaliteitsvoorwaarde (het verband met de beroepswerkzaamheid) als een zelfstandige voorwaarde voor de kostenafrek in hoofd van vennootschappen verlaten.

Deze auteur stelt in deze zin dat: "Inderdaad, dit blijkt reeds uit de bewoordingen van de (vooral Nederlandstalige) arresten van 12 en 19 juni 2015 waarin niet alleen naar het 'statutair doel', maar ook louter naar de 'maatschappelijke activiteit' wordt verwezen met de boodschap dat de ontstentenis van een verband tussen de verrichting en de 'maatschappelijke activiteit of statutair doel' (...) de afrekweiger niet kan verantwoorden." Deze analyse lijkt mij recent bevestigd in een arrest van Uw Hof dd. 21 juni 2019, eveneens inzake een FBB-problematiek.[...]"

TITRE 3 – L’ARRÊT DE LA COUR D’APPEL DE LIEGE DU 5 FEVRIER 2020

CHAPITRE 1 – CONTEXTE DE L’ARRÊT

SECTION 1 – LA MOTIVATION

Dans l’affaire de QFIE dont avait à connaître la Cour d’appel de Liège, notre intérêt se porte sur les débats portant sur la déduction des pertes ou charges liées aux opérations litigieuses, soit une somme correspondant à la moins-value sur la réalisation des titres.

La société avait évidemment articulé son argumentation au départ de la jurisprudence de la Cour de cassation et, en particulier, de l’arrêt de la cour de Cassation du 21 juin 2019.

Cependant, la Cour d’appel estime que, contrairement à cet arrêt qui conclut que « *En décidant ainsi que la construction QFIE dans son ensemble ne répondait pas à la condition de finalité exigée par l'article 44, § 1er, CIR/64, les juges d'appel n'ont pas légalement justifié leur décision* » (c’est la Cour d’appel qui souligne), le point discuté dans l’affaire qui lui est soumise ne concerne *que* le rejet de la moins-value sur la réalisation des titres. Elle considère en conséquence que l’arrêt du 21 juin 2019 « *ne paraît pas avoir réglé la question du respect de la condition de finalité ici discutée* ».

Par ailleurs, la Cour d’appel, qui avait interpellé les plaideurs sur la teneur d’un arrêt de la Cour de cassation du 21 septembre 2018¹²⁵, souligne dans sa motivation que cet arrêt « *avait rejeté le pourvoi introduit contre un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers qui avait refusé la déduction des frais relatifs à une habitation à la mer du Nord acquise par une société médicale au motif qu'ils ne répondaient pas à la condition d'avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.* ».

La Cour d’appel poursuit en relevant que « *Dans les deux cas, l'opération, qu'il s'agisse de l'acquisition d'obligations italiennes ou d'une habitation, s'est soldée par une perte comptable mais la [société] souligne, s'agissant de son propre cas, que l'opération lui a permis d'obtenir un prorata d'intérêts, alors que dans celui de la société médicale, celle-ci n'aurait obtenu qu'un revenu « dérisoire » (une « indemnité fort modique », selon la [Banque]).* ».

Après ces considérations, la Cour introduit, concernant l’application de cette condition de finalité, la question de sa conformité au principe de légalité, ainsi que d’égalité et de non-discrimination.

En substance, la Cour d’appel se demande s’il est constitutionnel, au regard du principe de *légalité* découlant des articles 170 et 172 de la Constitution, d’interpréter l’article 49 C.I.R. 1992 de telle façon que serait permise la déduction de charges exposées dans le cadre d’opérations de QFIE, qu’elle qualifie de complexes et inhabituelles, et dont le contribuable sait

¹²⁵ Cet arrêt a déjà été examiné, voy. *supra* p. 34.

à l'avance qu'elles produiront un résultat économique avant impôt négatif, mais dont il pense retirer un avantage fiscal réduisant voire neutralisant l'impôt sur ses autres revenus.

La Cour précise qu'elle se demande si ce principe de légalité n'impose pas « *d'exclure de la notion même de « dépenses ou charges professionnelles déductibles » régies par l'article 44 C.I.R. 64 les dépenses ou charges qui ne présentent aucune corrélation, même accidentelle, avec l'activité habituelle du contribuable, ni la finalité de la recherche d'un revenu économique, puisque normalement par profession une activité habituelle que l'on entend destinée à produire des revenus (à imposer le cas échéant à un stade ultérieur à leur production économique) ?* »¹²⁶.

La juridiction liégeoise insiste, dans ses interrogations, sur le fait que l'article 49 C.I.R. 1992 « *vise à contenir les déductions fiscales de charges professionnelles* ».

La Cour s'interroge ensuite sur la constitutionnalité, au regard cette fois du principe *d'égalité* découlant des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combiné ou non avec les règles issues du droit de l'Union, d'une interprétation de l'article 49 qui permettrait la déduction par une société de moins-values sur des obligations mais exclurait la déduction des frais relatifs à une habitation, sur base d'un critère qui tiendrait à l'importance des revenus bruts obtenus par la société, cette importance n'étant pas définie par la loi.

Enfin, la Cour lie la question de la constitutionnalité à la question de l'interprétation du droit national en conformité avec le droit européen.

La Cour constate en effet que les opérations litigieuses ont été réalisées sous le couvert des libertés fondamentales garanties par le Traité, en particulier la libre circulation des capitaux.

Elle souligne alors le principe, consacré de façon constante par la Cour de justice de l'Union européenne, de l'interdiction des pratiques abusives aux droits et aux avantages prévus par le droit de l'Union. Ce principe, rappelle la Cour, est « *inhérent aux principes généraux du droit de l'Union et ne requiert, en tant que tel, aucune base légale spécifique* »¹²⁷.

Elle précise que ce principe est mis en œuvre explicitement et a inspiré la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 (ATAD) et questionne les opérations QFIE au regard des articles 6.2 et 6.3 de cette Directive.

La Cour d'appel termine son raisonnement par la formulation de ses questions à la Cour constitutionnelle.

¹²⁶ LIÈGE, *op.cit.*, p. 33.

¹²⁷ LIÈGE, *op.cit.*, p. 35, citant CJUE, 13 novembre 1990, C-106/89 et CJUE, 24 juin 2008, C-188/07, disponibles sur www.curia.europa.eu.

SECTION 2 - LES QUESTIONS PRÉJUDICIELLES

Au terme de cette contextualisation relativement approfondie, la Cour pose alors quatre questions préjudicielles.

La première est libellée comme suit :

« L'article 44 du CIR64 (article 49 du CIR/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 serait appliqué au contribuable en l'absence de ces opérations ? ».

La deuxième est formulée ainsi :

« 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 ? ».

Dans la troisième, la Cour d'appel demande:

« 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? ».

Enfin, la Cour d'appel s'interroge, en ces termes, dans une quatrième question:

« 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? ».

Nous concentrons notre analyse sur les deuxième, troisième et quatrième questions.

La première question procède en effet d'une remise en cause des principes qui ont été dégagés dans les développements qui précèdent et nous ne pouvons utilement présumer de ce que la Cour constitutionnelle appréciera à cet égard.

Au-delà du seul libellé de ces questions, il nous paraît que la Cour d'appel s'interroge selon deux axes, ayant trait à deux types d'enjeux.

Le premier de ces axes est celui par lequel la Cour d'appel semble mettre l'arrêt de la Cour de cassation du 21 juin 2019 et celui du 21 septembre 2018 en opposition, dans ses deuxième et troisième questions préjudicielles. Elle y décèle selon nous une contradiction en ce qui concerne l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992 en découlant. Cet axe fera l'objet du CHAPITRE 2.

Le second axe est celui, plus diffus selon nous, de l'impact du droit européen sur l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992. Il fera l'objet du CHAPITRE 3.

CHAPITRE 2 – LES ENJEUX LIÉS À L'INTERPRÉTATION

Dans la motivation de son arrêt, la Cour d'appel de Liège, après avoir évoqué l'arrêt de la Cour de cassation du 21 juin 2019, relève que la société comparaisant devant elle, qui sollicitait la déduction des frais afférents à une opération QFIE, « *ne voit pas de similarité, ni guère de pertinence, dans un autre arrêt récent de la Cour de cassation, du 21 septembre 2018, qui avait quant à lui rejeté le pourvoi introduit contre un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers qui avait refusé la déduction des frais relatifs à une habitation à la mer du Nord acquise par une société médicale au motif qu'ils ne répondaient pas à la condition d'avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.* »¹²⁸.

Par les termes employés, la Cour donne à penser qu'elle met à tout le moins en perspective ces deux arrêts.

Lorsqu'ensuite, dans son dispositif, la Cour pose deux questions préjudicielles qui mettent en opposition l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992 que la Cour de cassation adopte dans l'un et l'autre cas, il est permis de conclure que la Cour d'appel estime que ces interprétations sont contradictoires.

Il se trouve que notre examen de l'évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation concernant l'article 49 C.I.R. 1992 nous a conduit à analyser cet arrêt du 21 septembre 2018.

Fort des considérations que cette analyse nous a inspirées, il nous apparaît que ces deux arrêts ne sont en réalité pas contradictoires.

La Cour d'appel de Liège se saisit en effet des considérations de l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers, ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour de cassation de 2018, et notamment de l'emploi des termes « *revenu imposable modique* ».

En l'espèce, la Cour d'appel d'Anvers avait prise en compte la « *compensation très modeste* »¹²⁹ demandée au gérant et les « *maigres revenus qui ne compensent pas les frais* ».

¹²⁸ LIÈGE, *op.cit.*, p. 31.

¹²⁹ La Cour d'appel utilise les termes « *een zeer bescheiden vergoeding* ».

élevés »¹³⁰ pour conclure qu'il n'était pas démontré que la société eut l'intention d'acquérir ultérieurement des revenus supérieurs à ces frais et que l'opération avait en réalité pour but de couvrir des frais d'ordre privé du gérant.

Pour ambiguë que ces termes soient dans le cadre de l'examen de la condition de finalité, il n'en reste pas moins que la Cour de cassation, en validant ce raisonnement, n'interprète pas différemment l'article 49 C.I.R. 1992 par rapport à son arrêt du 21 juin 2019.

Comme nous l'avons exposé ci-avant, la Cour de cassation conclut que la Cour d'appel a justifié sa décision en estimant que la société n'avait pas l'intention d'acquérir ou de conserver des revenus imposables, mais au contraire avait la volonté de couvrir les frais privés du gérant.

Ces considérations ne peuvent dès lors être comprises comme une condition supplémentaire mais bien comme un critère d'examen de la condition de finalité, parmi d'autres, permettant de sonder l'intention de la société. La Cour d'appel examine, comme l'article 49 C.I.R. 1992 le lui impose, si l'intention de la société, en exposant ces frais, était d'obtenir ou d'acquérir des revenus imposables. Dans cette recherche, qui est factuelle, elle prend *notamment* en considération le fait que le comportement de la société ne semble pas l'amener à produire, en aucun cas de figure, des revenus imposables. Saisie d'un pourvoi, la Cour de cassation, qui n'examine pas les faits, apprécie uniquement la validité du raisonnement tenu par la Cour d'appel.

La dissonance apparente entre les arrêts de la Cour de cassation du 21 septembre 2018 et du 21 juin 2019 s'explique dès lors par les circonstances de l'espèce et non par une variation des interprétations de l'article 49 C.I.R. 1992 par la Cour de cassation.

¹³⁰ La Cour d'appel utilise les termes « *schamele inkomsten* ».

CHAPITRE 3 – LES ENJEUX LIÉS AU DROIT EUROPÉEN

SECTION 1 – QUELQUES MOTS INTRODUCTIFS AU SUJET DE ATAD

La Directive adoptée par le Conseil européen le 20 juin 2016 et portant le numéro 2016/1164 est mieux connue sous le nom (redondant) de Directive ATAD, qui est l'acronyme de son libellé anglophone, soit *Anti-Tax Avoidance Directive*.

Selon sa présentation par le site web de la Commission européenne, ATAD contient cinq mesures anti-abus juridiquement contraignantes que tous les Etats Membres devraient appliquer contre les formes communes de planification fiscale agressive, à partir du 1^{er} janvier 2019. Elle crée un niveau minimum de protection contre l'évasion fiscale des entreprises dans toute l'UE, tout en assurant un environnement plus équitable et plus stable aux entreprises¹³¹.

Les mesures anti-évitement de la Directive sont au nombre de cinq.

La première est la règle CFC (*Controlled Foreign Company*) qui vise à dissuader le déplacement des profits vers un pays à faible ou sans aucune fiscalité.

La deuxième est la règle *switchover* qui a pour but d'éviter la double non-imposition de certains revenus.

La troisième est la règle de l'imposition à la sortie qui tend à empêcher les entreprises d'éviter l'impôt lors de la relocalisation d'actifs.

La quatrième règle a trait à la limitation des intérêts, destinée à décourager les arrangements artificiels en matière de dette visant à minimiser les impôts.

Enfin, la cinquième règle est une règle générale anti-abus visant à contrer la planification fiscale agressive lorsque les autres règles ne s'appliquent pas.

Dans le cadre de notre sujet, c'est la cinquième et dernière règle qui nous intéresse particulièrement. Elle figure, plus précisément, à l'article 6 de la Directive ATAD.

SECTION 2 – LES CONCEPTS SOUS-TENDANT LE RAISONNEMENT DE LA COUR D'APPEL

Il n'est pas anodin, que, dans les considérations qui l'amènent à interroger la Cour constitutionnelle, la Cour d'appel de Liège se réfère explicitement à la règle anti-abus et à la Directive :

« [...] la jurisprudence constante de la Cour de justice 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.

¹³¹ Traduction libre de Présentation de la Directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, disponible sur le site de la Commission européenne, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_fr..

Ce principe est inhérent aux principes généraux du droit de l'Union, et ne requiert, en tant que tel, aucune base légale spécifique.

Il inspire du reste à présent, et est mis en œuvre explicitement, par la directive n° 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 (« directive ATAD ») dont les considérants énoncent qu'elle a notamment pour objectif de « lutter contre l'érosion des bases d'imposition au sein du marché intérieur » (considérant n° 5) et que « au sein de l'Union, il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées aux montages non authentiques » (considérant n° 11). [...] »¹³².

La Cour d'appel s'interroge aussi, de façon précise, sur les opérations QFIE qu'elle considère pouvoir être qualifiées de « montages » au sens de l'article 6.2 de la Directive et souligne que, en présence de tels montages, les Etats Membres seraient alors contraints de ne pas les prendre en compte, en vertu de l'article 6.1.

La Cour d'appel souligne également que le droit européen impose « *au juge qui applique le droit national, qu'il s'agisse de dispositions antérieures ou postérieures aux normes de droit européen en cause, de l'interpréter, dans toute la mesure du possible, à la lumière des textes et objectifs du droit de l'Union* »¹³³.

Notre postulat de départ, qui nous paraît justifié par le raisonnement de la Cour d'appel repris ci-dessus, est que la Cour suggère de procéder à un examen de la constitutionnalité de l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992, en y apportant une dimension anti-abus supplémentaire résultant de la Directive ATAD.

Nous pensons déceler dans cette suggestion le souci de la Cour de ne pas valider la déduction de frais exposés par une société dans le seul but de diminuer sa base imposable, sans que cette déduction soit examinée de façon approfondie et selon tous les angles possibles de légalité, de constitutionnalité, voire de légitimité.

Les changements de paradigmes induits par la crise financière de 2008 et concrétisés par l'action du plan BEPS ne nous paraissent pas étrangers à ce souci.

Cependant, au-delà de la possibilité de procéder à un tel examen *in casu*, nous nous interrogeons sur l'opportunité de le faire. Sans anticiper notre conclusion, il nous paraît important à ce stade d'insister sur le fait qu'il s'agit ici d'examiner des opérations qui remontent à plus de 30 ans, à une époque où, précisément, le principe qui prévalait était celui du choix, licite, de la voie la moins imposée.

Ajoutons que, bien que la Directive ATAD procède indéniablement d'une volonté de mettre un terme aux pratiques agressives d'optimisation fiscale, son considérant n° 11 n'en énonce pas moins que, en dehors des montages non authentiques, le contribuable doit avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales. Ceci constitue une (ré)affirmation manifeste du droit au choix à la voie la moins imposable.

¹³² Liège, 5 février 2020, 2017/RG/75, p. 35.

¹³³ *Op. cit.*, p. 35 et 36.

CHAPITRE 4 – ELÉMENTS DE RÉPONSE(S)

Comme annoncé dès l’entame de notre exposé, nous ne nous risquons pas à anticiper la décision de la Cour constitutionnelle. Cependant, nous nous permettrons d’envisager quelques éléments qui pourraient être pertinents dans l’élaboration de ses réponses.

Tout d’abord, notons que la Belgique n’ayant pas estimé utile d’insérer de nouvelles dispositions, c’est l’article 344, §1^{er} du C.I.R. 1992¹³⁴ qui met en application la mesure générale anti-abus énoncée à l’article 6 de la Directive.

Cette disposition est libellée comme suit :

« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. »

Ensuite, observons que les termes employés par la Directive pour définir un montage non authentique (« *allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* ») et ceux employés par l’article 344, §1^{er} C.I.R. 1992 (« *en violation des objectifs* » et « *dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition* ») sont très comparables. Ils renvoient tous deux à la notion de violation d’un objectif qui serait heurté par le montage ou les actes litigieux.

Par ailleurs, il faut selon nous tenir compte du considérant n° 11 de la Directive, qui rappelle que, si l’on n’est pas en présence d’un montage non authentique, le contribuable doit avoir le

¹³⁴ Inséré par l’article 167 de la loi programme du 29 mars 2012 (I), M.B., 6 avril 2012, p. 22143.

droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales, ce qui constitue une (ré)affirmation du principe du droit au choix de la voie la moins imposable.

Nous estimons par conséquent que l'article 49 C.I.R. 1992 n'est pas de nature à constituer une base pour l'application de l'article 344, §1^{er} du C.I.R. 1992.

En effet, l'article 344, §1^{er} du C.I.R. 1992, disposition bicéphale, sanctionne deux variantes du même comportement. D'une part, il vise le contribuable qui met en œuvre un acte juridique (ou un ensemble d'actes juridiques) pour échapper à l'application d'une disposition de la loi fiscale que le législateur aurait souhaité voir s'appliquer à sa situation. D'autre part, il cible le contribuable qui, par la mise en œuvre d'un acte juridique (ou d'un ensemble d'actes juridiques), entend revendiquer le bénéfice d'avantages qui ont été prévus par la loi fiscale, mais dont l'octroi au contribuable en l'espèce irait à l'encontre des objectifs pour lesquels ils ont été conçus¹³⁵.

Chacune de ces hypothèses exige la réunion de deux éléments constitutifs. Un élément objectif qui consiste dans le fait que les objectifs de la disposition dont l'abus est invoqué par l'administration fiscale sont contrariés par le fait que le contribuable parvient à éviter l'application d'une disposition ou à profiter indument de l'avantage fiscal que prévoit une disposition.

L'élément subjectif, intentionnel, résulte du fait que l'acte juridique ou (l'ensemble d'actes juridiques) mis en cause ne peut pas être justifié par le contribuable autrement que par son intention exclusive d'éviter l'impôt concerné.

A l'occasion d'un recours en annulation introduit à l'encontre de l'article 344, §1^{er}, du C.I.R. 1992, et après un examen attentif des travaux préparatoires, la Cour constitutionnelle a précisé, concernant l'élément objectif de l'abus fiscal, qu'il faut que l'effet de l'opération « *soit en contradiction avec les objectifs poursuivis par la disposition fiscale concernée, et pas simplement étranger à de tels objectifs.* »¹³⁶.

Or, de l'examen l'article 49 C.I.R. 1992 et de ses objectifs, nous avons conclu qu'il ne contenait aucun objectif, en tous cas identifiable comme tel, qui serait susceptible d'être mis échec par les actes juridiques ou ensemble d'actes juridiques des contribuables. En effet, cette disposition n'a d'autre finalité que celle d'énoncer le principe d'imposition du contribuable sur son revenu net¹³⁷.

Enfin, vu ce qui précède, le même constat nous paraît devoir être tiré en ce qui concerne l'examen de la conformité de l'interprétation de l'article 49 C.I.R. 1992, telle qu'identifiée par la Cour d'appel, au regard de la Directive ATAD et de la mesure anti-abus qu'elle contient.

L'ajout d'une dimension européenne à l'examen de la constitutionnalité de cette interprétation ne nous paraît pas de nature à changer la donne.

¹³⁵ A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, Gand, Larcier, 2019, p. 109.

¹³⁶ C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.1, disponible sur www.cour-const.be.

¹³⁷ S. GNEDASJ, « Negentig ... », *op. cit.*, p. 40 à 43.

CONCLUSION

A l'issue de ce volet des aventures de la QFIE, nous avons obtenu beaucoup de réponses mais, à l'inverse du Tonneau des Danaïdes, le réservoir des questions relatives à l'article 49 C.I.R. 1992 paraît, lui, ne jamais se vider.

La conclusion de cet exposé sera d'ailleurs double (rien n'étant jamais simple en droit fiscal !) : d'une part, nous formulons des propositions de solutions mais, d'autre part, nous posons des questions supplémentaires.

Dans un premier temps, il nous paraît manifeste qu'une intervention législative s'impose.

Koen Janssens écrivait, en 2016, que la jurisprudence controversée pourrait rapidement devenir obsolète, puisque la réforme de l'impôt sur les sociétés prévue pour 2017 serait utilisée pour indiquer explicitement, entre autres dans l'article 49, que les coûts des opérations d'économie d'impôt ne sont pas déductibles¹³⁸.

Il y a près de 10 ans, Adeline Römer s'interrogeait quant à elle: « *L'article 49 du C.I.R. 1992, ancien article 44 du C.I.R. 1964, est-il en passe de devenir une mesure (générale ?) anti-abus, dont la portée évoluerait au gré de la jurisprudence de la Cour de cassation ?* ». L'auteure répondait d'emblée que « *Dans un souci de sécurité juridique et en raison du caractère d'ordre public du droit fiscal, nous estimons qu'une telle évolution n'est guère souhaitable.* »¹³⁹. Et de renvoyer la balle, une nouvelle fois, vers le législateur.

En 2017, Svjatoslav Gnedasj évoquait l'existence d'un avant-projet de loi rédigé en ces termes, que nous traduisons librement¹⁴⁰ : « *Les frais effectivement payés ou encourus, ou ayant acquis le caractère de dettes ou de pertes certaines et définitives et comptabilisés comme tels au cours de la période imposable, et qui se rapportent en tout ou en partie à une période imposable future, ne sont déductibles en tant que frais professionnels que pour la période imposable du paiement ou de leur comptabilisation en tant que dette, ainsi que pour les périodes imposables suivantes, au prorata de la partie de ces frais se rapportant à cette période imposable.* »¹⁴¹.

Telle Sœur Anne, nous n'avons toujours rien vu venir, mais sans doute l'absence d'un gouvernement de plein exercice depuis janvier 2019 y est-il pour quelque chose.

Or, si la jurisprudence relative à l'article 49 C.I.R. 1992 est qualifiée de « riche » par l'exégète du droit fiscal, elle s'avère plutôt embarrassante pour les praticiens qui doivent, pour l'un,

¹³⁸ K. JANSSENS, « FBB-zaken: kosten voor belastingbesparende operatie dan toch niet aftrekbaar? », *Fisc. Act.*, 2016, n° 29-01, www.monkey.be.

¹³⁹ A., RÖMER, « Opérations « Q.F.I.E. Italie » et article 44 du C.I.R. 1964 (article 49 du C.I.R. 1992) *En quête de fiscalité, et autres propos ...*, M. Bourgeois et I. Richelle, (collab. F. Crabeels) Bruxelles, Larcier, 2011, p. 295.

¹⁴⁰ Le texte néerlandais est : « *De kosten die werkelijk zijn betaald of gedragen, of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt in het belastbare tijdperk, en die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op een toekomstig belastbaar tijdperk, zijn slechts als beroepskosten aftrekbaar in het belastbare tijdperk van de betaling of van hun boeking als schuld, alsmede in de volgende belastbare tijdperken, in verhouding tot het gedeelte van die kosten dat betrekking heeft op dat belastbare tijdperk.* » ».

¹⁴¹ S. GNEDASJ, *Artikel...*, op. cit., p. 693.

conseiller un contribuable, pour l'autre, procéder à la taxation de celui-ci. L'insécurité juridique qui en résulte ne fait pas, non plus, bon ménage avec la vie des entreprises et leur prospérité.

C'est presque l'ensemble de la doctrine (et sans doute de la jurisprudence) qui appelle donc de ses vœux une réécriture de l'article 49 C.I.R. 1992.

Si cette intervention législative devait intervenir, il nous paraîtrait d'abord souhaitable que, à l'occasion des débats qui ne manqueront pas d'animer le Parlement, il soit discuté des principes résultant de la Directive ATAD et même, plus largement, des questions soulevées par le plan d'action anti-BEPS.

Les notions de « montages », « d'actes juridiques ou ensemble d'actes juridiques » et d' « objectif » devraient être abordées et définies afin de permettre à la disposition anti-abus de l'article 344, §1^{er}, C.I.R. 1992 de sortir pleinement ses effets.

Ensuite, la question de la déductibilité des frais devrait être appréhendée séparément en ce qui concerne les personnes physiques et les personnes morales. C'est donc à deux modifications qu'il faudrait procéder : une première dans le Titre II relatif à l'Impôt des personnes physiques et la seconde dans le Titre III relatif à l'Impôt des sociétés.

Il est d'autant plus important de scinder les deux aspects de l'impôt sur les revenus que, tandis que l'article 49 du C.I.R. 1992 est dans son pristin état depuis des décennies, le droit des sociétés a quant à lui subi de profondes mutations. Certains des concepts actuels du droit des sociétés sont désormais difficilement conciliables avec le très *vintage* Code des Impôts sur les revenus de 1992.

Enfin, quant à la teneur de cette intervention législative, nous reprendrons les propositions formulées par S. Gnedasj en 2017. Elles sont en effet issues d'une réflexion exhaustive et aboutie. Nos conclusions les rejoignent puisque ces propositions visent à combiner les objectifs de clarté et sécurité juridique, de respect du principe selon lequel seul le revenu net est imposable et de prévention des abus fiscaux¹⁴². Nous n'aurions pas pu formuler de proposition personnelle sans nous approprier les siennes.

L'auteur propose le texte suivant, que nous traduisons librement :

"§1^{er}. Du revenu professionnel brut peuvent être déduits les frais qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

1° elles ont été engagées ou exécutées par le contribuable au cours de la période imposable ;

2° leur authenticité et leur montant sont justifiés au moyen de pièces justificatives ou, si cela n'est pas possible, par tout autre moyen de preuve admis par le droit commun, à l'exception du serment ;

¹⁴² S. GNEDASJ, *Artikel...*, *op. cit.*, p. 691-696.

3° les frais présentent un lien direct ou indirect de nature économique, financière, commerciale ou causale avec l'acquisition ou la conservation de revenus professionnels et ils n'ont pas été encourus ou supportés uniquement en vue d'économiser l'impôt sur le revenu. ».

La notion de « frais qui n'ont pas été encourus ou supportés uniquement en vue d'économiser l'impôt sur le revenu » est ensuite utilement précisée comme suit :

« § 2. Les frais relatifs à l'exécution des obligations fiscales, y compris le paiement en temps utile ou le paiement anticipé des impôts et taxes de toute nature, indépendamment du fait que ces impôts et taxes soient eux-mêmes considérés comme des frais déductibles, ne sont pas considérés comme visant exclusivement à économiser l'impôt sur le revenu au sens du § 1, 3° du présent article. ».

Le troisième paragraphe donne quant à lui des précisions sur la condition d'annualité.

Enfin, un quatrième paragraphe définit la notion de « frais » :

« §4. Aux fins du présent article, on entend par "frais" tout paiement, charge, dépense, dette, perte, y compris l'amortissement d'actifs, ou distribution, y compris la distribution de dividendes, à quelque titre que ce soit et selon quelque méthode comptable que ce soit, qui épuise définitivement le patrimoine du contribuable et qui est imputé d'une manière quelconque sur le montant des revenus professionnels bruts imposables.».

Au regard de notre propos, c'est le premier paragraphe, spécialement son troisièmement, qui nous intéresse.

Bien qu'un seul texte, destiné à être appliqué tant en ce qui concerne l'Impôt des personnes physiques que l'Impôt des sociétés, soit proposé, nous estimons que sa rédaction permet d'éviter les écueils que nous avons identifiés.

Ce texte est en effet de nature à mettre un terme à la majorité des controverses que nous avons abordées ci-dessus, en énonçant, sans ambiguïté, l'exclusion des frais exposés dans un seul but d'économie d'impôt (« uniquement en vue de ») mais aussi en caractérisant précisément le lien qui doit unir les frais à l'exigence de finalité (« direct ou indirect de nature économique, financière, commerciale ou causale »).

Dans un second temps, nous souhaitons poser quelques questions que nous laisserons ouvertes, à dessein bien sûr.

Dans sa Mercuriale prononcée le 1^{er} septembre 2016 et intitulée « Le droit fiscal est d'ordre public ? So what ? », le Procureur général Henkes s'exprimait ainsi: « *J'ajouterai une réflexion des plus classiques : le droit, en tant que vœu impératif assorti d'une sanction est un fait social, c'est-à-dire le produit formalisé des interactions entre les composantes, individuelles ou collectives, le plus souvent organisées, de la société. Les normes juridiques, tant au niveau de*

leur formulation que de leur contenu, dépendent de l'organisation sociale dans laquelle elles sont acceptées ou établies: « La communauté politique qui, aujourd'hui, crée le droit est l'État » ; « Le droit », a-t-on écrit, « ne domine pas la société, il l'exprime ». Aussi, tout discours consacré au droit, fût-il particulièrement technique, renvoie à l'idée que l'auteur se fait, sur la base des choix qui lui sont propres, de ce que le droit est ou devrait être. De la sorte, la réflexion devient politique, au sens de Politeia, qui renvoie à la Constitution et concerne donc la structure et le fonctionnement (concret et théorique) d'un groupe social, d'une communauté, d'une société. La politique ainsi entendue porte sur les actions, l'équilibre, le développement interne ou externe du corps social envisagé, ses rapports internes et ses rapports à d'autres ensembles. Dans cette optique le concept est général et embrasse tous les champs d'activités dudit corps social : l'économie, le droit, l'administration, etc. Le thème dont j'ai choisi de vous entretenir illustre à merveille, me paraît-il, cette nécessaire interdépendance entre droit et politique. Il ne doit pas y avoir beaucoup de questions a priori plus techniques que celle des relations entre le droit fiscal et la notion juridique « l'ordre public ». Et pourtant, à l'analyse, pareil sujet s'avère finalement des plus politiques. »¹⁴³.

Il nous a en effet été donné de constater, à plusieurs reprises, que s'exprimait au travers de la jurisprudence relative à l'article 49 C.I.R. 1992, une volonté qui pourrait être qualifiée de *politique*, au sens qui vient d'en être donné.

De façon plus générale, s'il est un domaine du droit civil où l'on peut déceler une telle volonté, c'est bien le droit fiscal.

D'une part, d'un simple point de vue pratique et statistique, l'occasion d'interpréter s'y présente plus fréquemment que dans d'autres matières. Les dispositions de droit fiscal sont en effet souvent très complexes et d'une grande technicité, ce qui les rend difficilement lisibles. Elles sont aussi fréquemment le fruit de la recherche d'un équilibre entre des objectifs incompatibles. Dans cette recherche, le législateur opère alors des arbitrages qui, traduits en termes légaux, donnent lieu à un texte très nuancé grouillant de précisions qui l'opacifient ou, au contraire, une disposition trop vague pour être claire. En outre, les dossiers fiscaux présentent généralement un intérêt financier substantiel, qui suffit à motiver tant les litiges eux-mêmes, que les débats qui se tiennent ensuite.

D'autre part, au-delà des lieux communs sur le « nerf de la guerre », il est indubitable que les controverses au sujet de la fiscalité mettent aux prises certaines questions de société fondamentales : la notion de la « *fair share of taxes* »¹⁴⁴, la sécurité juridique, l'équité fiscale, la croissance économique, la solidarité, le droit de propriété, la lutte contre la fraude fiscale, la protection des libertés fondamentales, etc.

Ces considérations nous mènent alors à questionner la pertinence de l'examen par les cours et tribunaux, en 2020, d'opérations effectuées il y a plus de 30 ans.

¹⁴³ A. HENKES, « 'Le droit fiscal est d'ordre public !' So what ? ... », *op. cit.*, p. 283 à 284.

¹⁴⁴ La juste part d'impôts.

En effet, lorsque ces opérations ont été mises en place, le principe du choix licite de la voie la moins imposée prévalait encore et elles s'inscrivaient aussi dans une certaine époque.

Depuis, l'Histoire s'est écrite et, parmi les nombreux événements qui ont fait évoluer le monde, certains ont eu un impact sur l'appréhension de la fiscalité : la chute du mur de Berlin, le développement de l'Europe, l'accélération de la mondialisation, le 11 septembre 2001, la révolution de l'économie numérique, la crise financière de 2008, le terrorisme (et son financement), la crise sanitaire que nous vivons, ...

C'est d'ailleurs dans le contexte postérieur à la crise financière mondiale de 2008 que les autorités européennes se sont penchées sur la question du BEPS, et de l'évasion fiscale en général. Il en est issu, notamment, la clause anti-abus générale de l'article 6 de la Directive ATAD qui a inspiré l'arrêt du 5 février 2020 de la Cour d'appel de Liège.

De même, dans sa récente note de formation, notre tout jeune gouvernement a clairement énoncé ses objectifs, et notamment :

« Le Gouvernement prépare une large réforme fiscale afin de moderniser, simplifier et rendre le système fiscal plus équitable et plus neutre. Le gouvernement prendra des mesures pour alléger la fiscalité des ménages et mieux la faire coïncider avec l'équation famille-travail et le soin aux membres de la famille âgés habitant sous le même toit. Une forme de taxation numérique doit voir le jour. La Belgique prendra l'initiative dans les discussions en la matière au niveau international. La lutte contre la fraude fiscale se poursuivra sans relâche. [...]

[...] Le nouveau système fiscal mis en place doit être construit de manière à minimiser les possibilités de faire de l'optimisation fiscale et de permettre la correcte application de l'impôt ; [...]

[...] Notre pays préconise une mise en œuvre ambitieuse des recommandations de l'OCDE en droit européen et dans la législation intérieure et joue un rôle de pionnier dans la mise en œuvre de l'impôt minimum. La Belgique transposera rigoureusement en droit belge les directives européennes futures de lutte contre l'évasion fiscale.»

Il est précisé, ce dont nous pouvons nous réjouir, que « *Dans un souci de prévisibilité et de sécurité juridique, les plans de la réforme fiscale seront annoncés en temps utile. Cela permettra d'élaborer une législation fiscale mieux construite. En tenant compte des contrats en cours de manière raisonnable et juste ;* ».

Toutefois, notons qu'évoquer les notions d'évasion et de fraude fiscales, dans le même texte, sans les définir ou les distinguer, laisse déjà présager de quelques soucis. Comme l'écrit en effet de façon assez imagée Aymeric Nollet « *la nébuleuse de l'« abus (fiscal) » [vient se situer] à l'extérieur de la sphère de la fraude fiscale (domaine de l'« illicite »), et à l'intérieur de celle de l'évasion fiscale (domaine du « licite »), bien qu'elle en constituera une sorte d'extrémité périphérique.* ».

On le perçoit bien, les préoccupations actuelles du législateur, sans doute suivi par une majorité de la population, se concentrent sur la recherche d'une (chimérique) équité fiscale, ce qui implique notamment de circonscrire les « abus de la fiscalité ». Où le pouvoir politique placera-t-il les frontières de chaque concept ?

En tous cas, ces préoccupations, dont nous ne questionnons pas la légitimité, peuvent cependant conduire, comme dans la problématique des opérations QFIE, à une interprétation de la loi fiscale à ce point extensive, qu'il est permis de se demander si elle est encore, quant à elle, légitime.

Bien sûr, la critique est facile. Surtout si l'on considère l'*art* dont il est question.

En effet, toujours selon le Procureur général Henkes, « *le droit fiscal apparaît d'emblée comme remplissant une triple fonction : alimenter le budget public à des fins de service public, réguler la vie socioéconomique de la collectivité et contribuer à une plus grande justice sociale. Ces fonctions ont une même finalité générale : garantir à la collectivité dans son ensemble et à tous ceux qui la composent pris individuellement un environnement social, économique et culturel, source de bien-être général et particulier.* »¹⁴⁵.

Rien de moins que la crème du droit, en somme.

Par ailleurs, le « top » de l'interprétation du droit consiste, selon nous, à parvenir à saisir la portée d'une disposition sous toutes ses facettes et dans toutes ses implications et, en la situant parfaitement dans son contexte temporel, social, économique et juridique, en déterminer et respecter la *ratio legis*.

Si l'on considère enfin que l'ordre public est quant à lui « *le "top" du voulu et de la qualité disciplinaire de la norme* »¹⁴⁶, et que l'on se souvient que le droit fiscal est d'ordre public, l'exercice d'interprétation de la loi fiscale s'apparenterait alors à la recherche du *top du top de la crème*.

Finger in the nose... ou mission impossible ?

¹⁴⁵ A. HENKES, « 'Le droit fiscal est d'ordre public !' *So what ? ...* », *op. cit.*, p. 283 à 284.

¹⁴⁶ A. HENKES, « 'Le droit fiscal...' », *op. cit.*, p. 302.

BIBLIOGRAPHIE

1. LÉGISLATION

1.1. LÉGISLATION INTERNATIONALE

Convention 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, signée à Bruxelles le 19 octobre 1970, approuvée par la loi du 3 septembre 1973, *M.B.*, 24 octobre 1973.

1.2. LÉGISLATION EUROPÉENNE

Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant les règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, L. 193, 19 juillet 2016.

1.3. LÉGISLATION BELGE

Code des Impôts sur les revenus 1992 coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, et confirmé par la loi du 12 juin 1992, art. 6, 23, 25, 49, alinéa 1^{er}, 53, 1^o et 10^o, 54 à 66, 183, 198 et 198bis.

Convention 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, signée à Bruxelles le 19 octobre 1970, approuvée par la loi du 3 septembre 1973, *M.B.*, 24 octobre 1973.

Question n° 1148 de H. OLAERT du 24 juin 1994, Q.R., Ch., 1993-1994, n° 116, p. 12236.

2. JURISPRUDENCE

2.1. JURISPRUDENCE EUROPÉENNE

CJUE, 13 novembre 1990, C-106/89, disponible sur www.curia.europa.eu.

CJUE, 24 juin 2008, C-188/07, disponible sur www.curia.europa.eu.

2.2. JURISPRUDENCE BELGE

Cass. (2^{ème} ch.), 17 mai 1938, *Pas.*, 1938, p. 174-176.

Cass., 3 mai 1960 *Pas.*, 1960, I, p 1025-1031.

Cass., 18 octobre 1960, *Pas.*, 1961, I, p. 179-181.

Cass., 4 septembre 1962, *Pas.*, I, 1963, p. 22-23.

Cass., 18 septembre 1962, *Pas.*, I, 1963, p. 72-77.

Cass. (2^{ème} ch.), 17 mars 1964, *Pas.*, I, p. 771.

Cass. (2^{ème} ch.), 6 octobre 1964, *Pas.*, 1964, I, p. 122-124.

Cass., 22 décembre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 413.

Cass., 9 février 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 582-585.

Cass., 14 mai 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 1067-1069.

Cass., 19 novembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 282- 286.

Cass., 27 mai 1971, *Pas.*, I, p. 886.

Cass., 24 novembre 1978, *Pas.*, 1978-1979, I, p. 338-339.

Cass., 28 septembre 1984, RG F.1098.N, disponible sur www.juridat.be, (somm.).

Cass., 21 novembre 1997, RG F.97.0016.F, *Pas.*, 1997, I, p. 1244-1247, concl. av. gén. JF. Leclercq.

Cass., 13 février 1998, RG F.97.0001.F, *Pas.*, 1998, I, p. 221-223, concl. Av. gén. JF. Leclercq.

Cass., 4 mai 2000, RG F.97.0023.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

Cass., 3 novembre 2000, RG F.98.0058.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

Cass., 18 janvier 2001, RG F.99.0114.F, disponible sur www.juridat.be.

Cass., 3 mai 2001, RG F.99.0159.F, disponible sur www.juridat.be.

Cass., 14 juin 2002, F.00.0054.F, disponible sur www.juridat.be.

Cass., 19 juin 2003, RG F01.0066.F, *J.D.F.*, 2004/3-4, p. 65-97, concl. Av. gén. A. Henkes et note M. Daube.

Cass., 9 novembre 2007, RG C.06.0251.F, disponible sur www.juridat.be.

Cass., 21 novembre 2009, *Pas.*, I, 2009, p. 703.

Cass., 10 décembre 2010, F.09.0129.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

Cass., 20 juin 2013, RG F.12.0058.F, disponible sur www.fisconetplus.be.

Cass., 22 novembre 2013, RG F.10.0036.F, disponible sur www.juridat.be.

Cass., 11 septembre 2014, RG F.13.0053.F, disponible sur www.juridat.be, concl. av. gén. A. HENKES.

Cass., 13 novembre 2014, F.13.0118.F.

Cass., 4 juin 2015, F.14.0165.F, disponible sur www.juridat.be et concl. av. gén. A. Henkes.

Cass., 4 juin 2015, F.14.0185.F et F.14.0189.F, *J.L.M.B.*, 2015/32, p. 1506-1507 et observations C. Parmentier, disponible sur www.juridat.be et concl. av. gén. A. Henkes.

Cass., 12 juin 2015, F.14.0080.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

Cass., 12 juin 2015, F.13.0163.N, disponible traduit sur www.juridat.be et concl. av. gén. D. THIJS.

Cass., 12 juin 2015, RG F.14.0212.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

Cass., 19 juin 2015, inéd., F.13.0069.N.

Cass., 14 octobre 2016, F.14.0103.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

Cass., 14 octobre 2016, F.14.0203.N, disponible traduit sur www.juridat.be.

Cass., 21 septembre 2018, F.17.0054.N, disponible traduit sur www.juridat.be et concl. av. gén. J. Van der Fraenen.

Cass., 21 juin 2019, F.15.0067.N, disponible sur www.juridat.be et concl. av. gén. J. Van der Fraenen.

Cass., 21 juin 2019, F.18.0130.N, disponible sur www.juridat.be.

Cass., 31 octobre 2019, F.16.0024.N, disponible sur www.juridat.be.

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.001.N

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0002.N

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0024.N

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0100.N

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0101.N

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.16.0125.N

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.18.00239.N

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.17.0099.N

Cass., 31 octobre 2019, inéd., F.15.0172.N

Cass., 15 mars 2020, disponible sur www.juridat.be.

LIÈGE (9^{ème} ch.), 28 avril 1999, disponible sur www.fisconetplus.be.

LIÈGE, 25 octobre 1989, *R.G.F.*, 1990, p. 125-126, note G. Jorion.

Mons, 10 mars 2017, RG 2015/RG/611, disponible sur www.taxwin.be.

BRUXELLES, 31 octobre 2012, RG 2010/AR/547, disponible sur www.taxwin.be.

BRUXELLES, 8 octobre 2019, inéd., RG 2015/AF/274 (non définitif).

ANVERS, 14 janvier 2020, RG 2018/AR/1207, disponible sur www.taxwin.be.

ANVERS, 17 janvier 2017, RG 2015/AR/737, disponible sur www.taxwin.be.

C.C., 26 novembre 2009, n° 191/2009, disponible sur www.cour-const.be.

C.C., 16 septembre 2010, n° 103/2010, disponible sur www.cour-const.be.

C.C., 30 octobre 2013, n° 141/13, disponible sur www.cour-const.be.

Civ. ANVERS, 21 janvier 2004, *T.F.R.*, 2004/19, nr. 271, p. 1028-1030, note de L. Vanheesewijck.

2.3 CONCLUSIONS DU MINISTÈRE PUBLIC

Av. gén. J. VAN DER FRAENEN, concl. préc. Cass., (2ème ch.), 21 juin 2019, inéd., RG F.15.0067.N.

Av. gén. J. VAN DER FRAENEN, concl. préc. Cass., (1ère ch.), 31 octobre 2019, inéd., RG F.17.0099.N.

3. DOCTRINE

AFSCHRIFT, T., « Les conditions non écrites de la déductibilité des frais professionnels », *J.T.*, 2012/15, p. 296-299.

AFSCHRIFT, T., *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, 286 p.

BOLLEN, K. et al., « Revenus professionnels », *Tiberghien, Manuel de droit fiscal*, Waterloo, Wolters Kluwer Belgium, 2020, 2 t., 2788 p. 2019-2020.

BUYSSE, C., « La 'théorie de la rémunération' suppose des prestations réelles du dirigeant », *Fiscologue*, 2016, n° 1496, p. 1.

COPPENS, P.-F., « Une appréciation de plus en plus subjective des frais professionnels par le fisc », *Sem. Fisc.*, 2019/87, n° 401, p. 3-4.

COPPENS P.-F., « Question 5 – Pourquoi l'administration fiscale exige-t-elle aujourd'hui qu'une charge ait un lien avec l'objet social ? », *Tous les frais professionnels en 100 questions*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 43-49.

COPPENS, P.-F., « Question 74 - Qu'est-ce que la Q.F.I.E. (quotité forfaitaire d'impôt étranger) ? », *La fiscalité mobilière en questions*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 303-306.

DARTE, D. et NOËL, Y., *Maîtriser l'I.Soc*, Liège, Edi.pro, 2018, 760 p.

DAUBE, M., « Des conditions de déductibilité des frais professionnels telles qu'interprétées par la Cour de cassation », note sous Cass., 19 juin 2003, *J.D.F.*, 2004/3-4, p. 85-97.

DEWAEL, Y., « Actualités 2018 en matières d'impôt des sociétés », *Le droit fiscal en Belgique - Édition 2019*, P. JAILLOT (dir.), Limal, Anthemis, 2019, p. 203-356.

DEWAEL, Y., « Actualités 2019 en matières d'impôt des sociétés », *Le droit fiscal en Belgique - Édition 2020*, P. JAILLOT et A. CULOT (dir.), Limal, Anthemis, 2020, p. 215-388.

GARABEDIAN, D., « Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1er: révolution ou confirmation? », *R.G.F.*, 2011, liv. 3, 4-8

GHYSELS, R., « Illustration de la théorie dite de la rémunération du dirigeant », *R.G.F.C.P.*, 2020, liv. 6, 35-52

GNEDASJ, S., *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed*, Malines, Wolters Kluwer, 2017, 796 p.

- GNEDASJ, S., « Negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenaf trek. Hoe de geschiedenis tot de toekomst bijdraagt – een actueel overzicht met praktische beschouwingen op het vlak van de vennootschapsbelasting », *A.F.T.*, 2016, liv. 1, 5-119.
- GNEDASJ, S., « Kostenaf trek : Cassatie ontmantelt de bom van artikel 49 », *Fisc. Act.*, 2015, nr 27, p. 1-8.
- GNEDASJ, S., « Cassatie: bezoldigingstheorie speelt enkel bij vergoeding werkelijke prestaties », *Fisc. Act.*, 2016, liv. 38, p. 1-8
- GNEDASJ, S., « Finaliteitsvoorwaarde en Cassatie: de 'Da Vinci'-code gekraakt? », *Fisc. Act.*, 2019, liv. 32, p. 1-11.
- GNEDASJ, S et JANSSENS, K., « Ook Cassatie is streng voor aftrek appartement aan kust » », *Fisc. Act.*, n° 18/35-01.
- GNEDASJ, S., « Antwerps verzet tegen kostenaf trek in 'cash drain'-verrichtingen: gedoemd tot cassatie? », *Fisc. Act.*, 2019, liv. 39, p. 1-6
- GNEDASJ, S., « 'Debt push down' en kostenaf trek: Cassatie velt homeopathisch arrest over superdividend » », *Fisc. Act.*, 2020, liv. 14, p. 1-9
- GNEDASJ, S., JANSSENS, K., « Woning in vennootschap: weer negatief arrest van Cassatie », *Fisc. Act.*, 2020, liv. 30, p. 1-3
- GOSSIAUX, M., WILLEMS, A., « Prouver la réalité des prestations rémunérées : un point d'actualité sur la théorie de la rémunération », *R.G.F.C.P.*, 2020, liv. 4, p. 13-21.
- HEEREN, P., « Maatschappelijk doel en beroepskosten, einde van een gedwongen huwelijk » », note sous Cass., 12 juin 2015, *R.A.B.G.*, 2015/19, p. 1364-1368.
- HENKES A., « 'Le droit fiscal est d'ordre public !' So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation – Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique – 1^{er} septembre 2016 », *R.G.C.F.*, 2016/4-5, p. 281-369.
- JANSSENS, K., « FBB-zaken: kosten voor belastingbesparende operatie dan toch niet aftrekbaar? », *Fisc. Act.*, 2016, n° 16/29-01.
- KIRKPATRICK, J. et GARABEDIAN, D., « Examen de jurisprudence (1991 à 2007). Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2008/2, p. 251-337.
- KIRKPATRICK, J., « Examen de jurisprudence (1983 à 1990). Les impôts sur les revenus et les sociétés », *R.C.J.B.*, 2001/3, p. 339-359.
- KIRKPATRICK, J., « L'imposition des sommes détournées par une personne physique ou par une société et la déductibilité corrélative au titre de frais professionnels du remboursement ultérieur des sommes détournées » note sous Cass., 22 novembre 2013, RG F.10.0036.F, *J.D.F.*, 2013/11-12, p. 327-343.
- MAGNUS, F. , « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *R.G.F.C.P.*, 2016/7, p. 4-22.
- NOLLET, A., *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, Gand, Larcier, 2019, 766 p.

NOLLET, A., « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal belge, 50 ans après "Brepols" », *En quête de fiscalité, et autres propos ...*, M. Bourgeois et I. Richelle, (collab. F. Crabeels) Bruxelles, Larcier, 2011, p. 125-161.

PARMENTIER, C., « Du nouveau en matière de frais professionnels fiscalement déductibles », *J.L.M.B.*, 2015/32, p. 1507-1509.

PHILIPPART DE FOY, B., « L'arrêt Derwa une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée ? Un empiétement du pouvoir judiciaire sur la compétence du pouvoir législatif ? », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 805-828.

PHILIPPE, D.-E., « Déductibilité de dépenses exposées dans le seul but de réaliser une économie d'impôt. Note sous Trib. Anvers 16 décembre 2005 », *R.G.F.*, 2007, liv. 3, p. 23-30.

RÖMER, A., « Opérations « Q.F.I.E. Italie » et article 44 du C.I.R. 1964 (article 49 du C.I.R. 1992) », *En quête de fiscalité, et autres propos ...*, M. Bourgeois et I. Richelle, (collab. F. Crabeels) Bruxelles, Larcier, 2011, p. 281-296.

THEMELIN N., « Une jurisprudence raisonnée sur la déductibilité des frais professionnels des sociétés », *Sem. Fisc.*, 2013/34, n° 108, p. 2-3.

VAN BAELEN, K., « Een woning voor de bedrijfsleider? Het Hof van Cassatie schept duidelijkheid in de bezoldigingstheorie », *T.F.R.*, 2015/7, n° 479, p. 311-312.

VAN KEIRSBILCK, M., « Artikel 49 WIB 1992: een nieuwe algemene anti-misbruikbepaling? », *T.F.R.*, 2004/5, n° 257, p. 223-243.

VANHEESWIJCK, L., « De aftrek als beroepskost van erelonen betaald aan een advocaat », *T.F.R.*, 2004/19, n° 271, p. 1030-1032.

VEROUGSTRAETE, I., « Les revirements de la Cour de cassation », *J.T.*, 2016/26, n° 6654, p. 453-456.

Com.I.R./92, n° 49/15, disponible sur www.taxwin.be.

4. DIVERS

Présentation de la Directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, disponible sur www.ec.europa.eu.