

Numéro du rôle : 5285
Arrêt n° 161/2012 du 20 décembre 2012

ARRET

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 53, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée du président M. Bossuyt, du juge J.-P. Snappe, faisant fonction de président, et des juges A. Alen, J.-P. Moerman, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

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

Par jugement du 20 décembre 2011 en cause de la SA « Tessengerlo Chemie » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 6 janvier 2012, le Tribunal de première instance de Bruxelles a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. La disposition de l'article 53, 6°, du CIR 92, interprétée en ce sens qu'elle vise les sanctions pécuniaires sur la base d'une législation pénale (particulière ou non), mais non les amendes administratives qui trouvent leur origine dans des dispositions de nature administrative, à savoir les amendes infligées par la Commission européenne en vertu du règlement n° 1/2003 dans le cadre d'infractions aux articles 101 et 102 du Traité relatif au fonctionnement de l'Union européenne, viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que les peines infligées par une loi pénale ne peuvent être déduites des revenus professionnels du contribuable et que lesdites sanctions administratives pour infractions aux règles de concurrence communautaires peuvent l'être ?

2. La disposition de l'article 53, 6°, du CIR 92, interprétée en ce sens qu'elle vise les peines au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, sans distinction selon qu'elles trouvent ou non leur origine dans des dispositions de droit pénal (particulier ou non) en droit belge ou dans des dispositions de nature administrative, à savoir les amendes infligées par la Commission européenne en vertu du règlement n° 1/2003 dans le cadre d'infractions aux articles 101 et 102 du Traité relatif au fonctionnement de l'Union européenne, viole-t-elle les articles 10 et 11 de la Constitution ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Tessengerlo Chemie », dont le siège est établi à 1050 Bruxelles, rue du Trône 130;
- la Commission européenne, dont le siège est établi à 1049 Bruxelles, rue de la Loi 200;
- la SA « Schindler », dont le siège social est établi à 1060 Bruxelles, rue de la Source 15;
- le Conseil des ministres.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Tessengerlo Chemie »;
- la SA « Schindler ».

A l'audience publique du 30 octobre 2012 :

- ont comparu :

. Me A. Visschers *loco* Me L. De Broe, avocats au barreau de Bruxelles, pour la SA « Tessengerlo Chemie »;

. Piet Van Nuffel et Felix Ronkes Agerbeek, membres du Service juridique de la Commission européenne, pour la Commission européenne;

. Me O. Bertin, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SA « Schindler »;

. Me A. Colaert *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs A. Alen et F. Daoût ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

La Commission européenne a ouvert une enquête tendant à savoir si la SA « Tessengerlo Chemie » a enfreint les règles de la concurrence. Suite à cette enquête, la SA « Tessengerlo Chemie » a, en 2004 et en 2006, constitué des provisions afin de payer l'amende pour cartel attendue. Ces provisions ont été considérées comme des provisions exonérées d'impôt jusqu'à l'exercice d'imposition 2008 inclus. Par suite d'une circulaire fiscale du 13 août 2008 et d'une modification du commentaire officiel du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), l'administration considère les provisions pour l'exercice d'imposition 2009 (exercice comptable 2008) comme imposables et établit une cotisation à l'impôt des sociétés de 25 304 225,96 euros.

Le 7 avril 2010, la SA « Tessengerlo Chemie » introduit contre cette cotisation une réclamation que le directeur régional rejette le 20 septembre 2010. Le 17 décembre 2010, la SA « Tessengerlo Chemie » introduit auprès du Tribunal de première instance de Bruxelles un recours contre cette décision. Dans le cadre de cette procédure, le juge *a quo* pose les questions préjudicielles reproduites ci-dessus.

## III. *En droit*

- A -

### *Quant au mémoire de la Commission européenne*

A.1. La Commission européenne, qui a introduit un mémoire, se réfère à l'article 15, paragraphe 3, du règlement (CE) n° 1/2003 du Conseil du 16 décembre 2002 « relatif à la mise en œuvre des règles de concurrence prévues aux articles 81 et 82 du traité » (ci-après : le règlement n° 1/2003), qui habilite la Commission, agissant d'office, à soumettre des observations écrites aux juridictions des Etats membres et à présenter, avec l'autorisation de la juridiction en question, des observations orales. Elle affirme en outre avoir un intérêt direct à la réponse aux questions préjudicielles, étant donné que cette réponse peut exercer une influence sur l'efficacité des sanctions qu'elle inflige pour les infractions aux articles 101 et 102 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE).

*Quant à la première question préjudicielle*

A.2. La SA « Tessengerlo Chemie » fait valoir que la question préjudicielle n'est pas claire en ce qu'elle ne précise pas si une amende européenne pour cartel est une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Elle demande à la Cour de déclarer la question irrecevable. Elle examine néanmoins deux interprétations différentes de la question.

A.3.1.1. Dans la première interprétation, il est demandé à la Cour, selon la SA « Tessengerlo Chemie », si l'article 53, 6°, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, peu importe que l'amende européenne pour cartel soit une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.3.1.2. La SA « Tessengerlo Chemie » fait valoir que l'amende pour cartel n'est pas une sanction pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, étant donné qu'elle ne répond pas aux critères fixés par la Cour européenne des droits de l'homme. Elle relève que cette amende n'est pas une peine en droit interne, puisque l'article 23, paragraphe 5, du règlement n° 1/2003 dispose que cette amende n'a pas un caractère pénal et qu'elle ne relève pas davantage du droit pénal national. Toujours selon cette partie, la règle de droit méconnue n'est pas de nature à protéger l'intérêt général; il s'agit au contraire de la protection d'intérêts économiques privés. C'est ce qui ressort, selon elle, du champ d'application limité du droit européen de la concurrence, tant au point de vue personnel (entreprises et Etats) que du point de vue matériel (pratiques restrictives de concurrence ayant un caractère transfrontalier), ainsi que du large éventail d'exceptions à l'interdiction de restreindre la concurrence. Elle estime que ni la nature ni la gravité de l'éventuelle sanction ne sauraient justifier une qualification de peine. La SA « Tessengerlo Chemie » considère en effet que l'amende pour cartel n'a ni un caractère préventif ni un caractère répressif. Selon cette partie, cette amende viserait simplement à retirer l'avantage que la société a obtenu. Le fait que ce montant peut être élevé constitue seulement, à son estime, la conséquence de la hauteur des bénéfices irrégulièrement recueillis et ne signifie donc pas qu'un but répressif serait poursuivi.

A.3.1.3. La SA « Tessengerlo Chemie » estime en outre qu'il existe des différences objectives entre une sanction pécuniaire infligée par une disposition pénale belge et une amende européenne pour cartel. Elle souligne qu'une instance administrative, à savoir la Commission européenne, inflige une amende européenne pour cartel, tandis qu'une juridiction inflige une sanction; qu'une amende pour cartel ne requiert pas une faute intentionnelle, alors que tel serait en règle générale le cas en droit pénal national et que la Commission ne peut moduler la sanction, alors que le droit pénal national connaît le sursis et la probation. Les différences portent en outre sur l'application ou non du principe de légalité en matière pénale et sur la nature et le but de la sanction. La SA « Tessengerlo Chemie » conclut qu'il s'agit de catégories différentes qui peuvent, en tant que telles, être traitées différemment sur le plan fiscal.

A.3.2.1. Dans une seconde interprétation, il est demandé à la Cour, selon la SA « Tessengerlo Chemie », si l'article 53, 6°, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'hypothèse où l'amende européenne pour cartel est une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.3.2.2. Dans cette hypothèse aussi, la disposition en cause est, selon la SA « Tessengerlo Chemie », compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination. Cette partie fait valoir qu'il existe des différences objectives entre, d'une part, les sanctions pécuniaires infligées par une disposition pénale belge et, d'autre part, la catégorie plus étendue de sanctions pénales au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Ainsi, la première catégorie a, selon elle, eu égard au principe de légalité en matière pénale, un champ d'application fermé et limitatif, alors que la seconde catégorie a un champ d'application ouvert et évolutif. Elle soutient que le caractère évolutif et ouvert de la notion de « peine » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme empêche que cette disposition serve de critère pour déterminer si des amendes sont fiscalement déductibles. Selon elle, cela serait incompatible avec le principe de légalité en matière fiscale. Le principe de légalité en matière fiscale et le principe de légalité en matière pénale seraient, selon cette partie, toutefois analogues, ce qui justifierait l'utilisation de la notion de peine dans le droit pénal interne belge. Selon la SA « Tessengerlo Chemie », une autre différence consiste en ce que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme entend garantir une protection juridique, alors que le droit pénal belge entend interdire ou imposer des comportements. Enfin, cette partie invoque une jurisprudence selon laquelle la qualification de peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'implique pas nécessairement la qualification de peine au sens de la législation pénale belge.

A.3.3. La SA « Tessenderlo Chemie » cite des exemples de sanctions pénales au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme dont la déductibilité au titre de charge professionnelle est admise : les amendes TVA proportionnelles, les amendes administratives infligées dans le cadre de la législation sur l'eurovigette, certaines sanctions disciplinaires et la cotisation spéciale sur les « commissions secrètes ».

A.3.4. La SA « Tessenderlo Chemie » conclut que les amendes européennes pour cartel et les sanctions pécuniaires imposées par une disposition pénale belge ne doivent pas être traitées de la même manière sur le plan de la déductibilité fiscale, quand bien même une amende européenne pour cartel serait une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.4.1. Le Conseil des ministres estime en ordre principal que la première question préjudicielle n'appelle pas de réponse étant donné qu'elle se fonde sur une interprétation erronée de la disposition en cause. La seule interprétation correcte est, selon cette partie, celle dans laquelle l'article 53, 6°, du CIR 1992 est indistinctement applicable à toutes les amendes.

A.4.2. Selon le Conseil des ministres, la disposition en cause serait claire et ne nécessiterait aucune interprétation. Il se fonde sur la signification usuelle du mot « amende ». En outre, le Conseil des ministres estime que la disposition définit son champ d'application de manière à ce point large qu'elle ne vise pas seulement les amendes pénales.

A.4.3. Même si la Cour devait considérer que la disposition en cause n'est pas claire et doit être interprétée, le Conseil des ministres estime qu'elle peut uniquement être interprétée en ce sens qu'elle est indistinctement applicable à toutes les amendes. Il se réfère aux travaux préparatoires, dont il ressort que le législateur a souhaité mettre fin à la déductibilité d'impositions et d'amendes parce que cette situation aboutit à un allègement des amendes fiscales. Le Conseil des ministres reconnaît que la jurisprudence que le législateur entendait consacrer par la disposition en cause portait uniquement sur la non-déductibilité d'amendes pénales. Selon lui, l'explication tient au fait que les sanctions administratives n'existaient pas encore à l'époque. Le Conseil des ministres ajoute que la non-déductibilité ne serait pas due au caractère pénal de l'amende, mais bien au fait que ces dépenses ne sont pas réalisées afin d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. Au cours des travaux préparatoires, il a également été insisté sur l'élimination de toute concurrence anormale ou déloyale entre les entreprises. Le Conseil des ministres estime que la déductibilité fiscale de toute amende procurerait au contribuable un avantage illicite par rapport à ses concurrents.

A.5. Le Conseil des ministres modère l'influence de l'arrêt de la Cour de cassation du 12 janvier 1995, dans lequel celle-ci a jugé que les amendes TVA proportionnelles sont déductibles au titre de charge professionnelle. Il ne pourrait en être déduit que seules les sanctions pénales ne sont pas déductibles, alors que les sanctions administratives le seraient. Selon le Conseil des ministres, la Cour de cassation a uniquement considéré que les mots « pénalités de toute nature » portaient sur des sanctions à caractère pénal et non sur des accroissements d'impôt et que les amendes TVA proportionnelles étaient une charge professionnelle déductible parce qu'il s'agissait d'accroissements d'impôt. Selon le Conseil des ministres, la Cour de cassation ne s'est pas prononcée sur la notion d'« amendes » en général.

A.6.1. Dans l'interprétation selon laquelle une amende administrative serait déductible, alors qu'une amende pénale ne le serait pas, le Conseil des ministres estime que la disposition en cause n'est pas compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

A.6.2. Le Conseil des ministres estime que les deux types d'amendes ont le même caractère et poursuivent le même but. Les deux auraient une fonction répressive et préventive et seraient des sanctions pénales au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il se fonde sur une jurisprudence relative aux amendes proportionnelles visées à l'article 70 du Code de la TVA et aux amendes pour non-paiement de l'eurovigette et aux sanctions administratives en général.

A.6.3. En outre, selon le Conseil des ministres, ce n'est pas parce que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme recourt à une définition autonome de la notion de « sanction pénale » et que l'article 53, 6°, du CIR 1992 est une disposition interne que la portée de la notion d'« amende » à l'article 53, 6°, du CIR 1992 ne pourrait pas être déterminée sur la base de l'article 6 précité. Il fait valoir qu'autrement, le contribuable pourrait invoquer l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme pour bénéficier du pouvoir modérateur du juge, alors que l'administration fiscale ne pourrait le faire, ce qui constituerait, selon le Conseil des ministres, une distinction injustifiée. La Cour n'aurait par ailleurs jamais jugé que le caractère autonome de la notion de « peine » à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme emporte que

les critères contenus dans cette disposition ne pourraient être utilisés pour déterminer la notion d'« amende » à l'article 53, 6°, du CIR 1992.

A.6.4. Le Conseil des ministres fait valoir que la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en matière d'obligation solidaire, considérée par celle-ci comme une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, doit également s'appliquer à une amende européenne pour cartel. A l'estime du Conseil des ministres, les critères utilisés par la Cour européenne des droits de l'homme, à savoir la qualification en droit interne, la nature de l'infraction et la nature et la gravité de la sanction, sont réunis.

A.6.5. Le Conseil des ministres conclut que l'amende administrative peut suffisamment être comparée à une amende pénale et que, dans l'interprétation selon laquelle une amende administrative serait déductible alors qu'une amende pénale ne le serait pas, il est question d'un traitement inégal qui n'est ni fondé sur un critère de distinction objectif ni raisonnablement justifié.

A.7.1. La SA « Schindler », qui se trouve dans une situation analogue à celle de la SA « Tessenderlo Chemie », fait valoir que l'article 53, 6°, du CIR 1992 est uniquement applicable aux amendes et aux confiscations de nature pénale. S'agissant de savoir si la différence de traitement qui en découle est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, cette partie fait valoir que les deux sanctions diffèrent fondamentalement quant à leur nature. Elle relève qu'une sanction pénale est infligée par une instance judiciaire, tandis qu'une amende administrative est infligée par une autorité administrative. Elle estime en outre qu'une sanction pénale a un caractère stigmatisant, ce qui n'est pas le cas d'une amende administrative.

A.7.2. La SA « Schindler » expose qu'avant 1962, les impôts étaient en règle générale déductibles et que seule la déduction des amendes pénales était refusée. Selon cette partie, la loi du 20 novembre 1962 a uniquement prévu la non-déductibilité de certaines impositions énumérées limitativement. Elle souligne que le ministre des Finances a précisé au cours des travaux préparatoires de cette disposition que les « pénalités de toute nature » ne portaient pas sur des accroissements d'impôt et que cette disposition visait à confirmer la jurisprudence existante selon laquelle une peine pour infraction à une loi pénale ne peut être considérée comme une dépense professionnelle.

A.7.3. Selon la SA « Schindler », le choix d'une sanction administrative est justifié lorsqu'elle punit uniquement une infraction à des valeurs mineures de l'ordre social. Afin de mesurer l'importance des valeurs, l'on peut, selon la SA « Schindler », se baser sur la nature de la sanction, étant donné que cette sanction reflète la gravité appréciée par le législateur. Selon la SA « Schindler », une amende européenne pour cartel retire en l'occurrence simplement l'avantage obtenu illégalement et a pour but de dissuader tout comportement portant atteinte à la libre concurrence. Cette partie estime que le comportement réprimé n'exige pas une sanction pénale, mais bien une sanction administrative, puisque seuls des intérêts économiques sont en jeu, lesquels ne relèveraient pas des valeurs essentielles et de l'ordre public.

A.7.4. La SA « Schindler » souligne que la législation considère expressément les amendes pour cartel comme des sanctions administratives : en ce qui concerne le droit européen de la concurrence, l'article 23, paragraphe 5, du règlement n° 1/2003 dispose qu'il ne s'agit pas de décisions à caractère pénal; en ce qui concerne le droit belge, l'article 91 de la loi du 15 septembre 2006 parle d'une « amende administrative ».

A.7.5. La SA « Schindler » compare la présente situation à la cotisation spéciale sur les commissions secrètes. Il s'agit également d'une sanction administrative qui a un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, et dont la déductibilité fiscale a été expressément prévue par le législateur, sans qu'il y ait un problème d'égalité et de non-discrimination.

A.7.6. La SA « Schindler » conclut que le choix du législateur de ne pas faire entrer la sanction administrative dans le champ d'application de l'article 53, 6°, du CIR 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.8.1. Dans son mémoire en réponse, la SA « Schindler » ajoute que la Cour de cassation a jugé, sur la base des travaux préparatoires mentionnés en A.7.2, que les amendes TVA proportionnelles sont déductibles. Cette partie explique cette jurisprudence comme suit : d'une part, ces amendes sont des majorations d'une taxe déductible et sont donc elles-mêmes déductibles; et, d'autre part, elles ne sont pas des sanctions à caractère pénal. Selon elle, l'administration aurait perdu de vue ce dernier élément et aurait erronément déduit de cette

jurisprudence que les amendes ne sont déductibles que lorsqu'elles portent sur des accroissements d'impôts déductibles.

A.8.2. La SA « Schindler » estime que si toutes les amendes étaient comprises dans les amendes visées par la disposition en cause, l'ajout des mots « y compris les amendes transactionnelles » n'aurait pas de sens. Selon cette partie, cet ajout n'a de sens que si l'on admet qu'il s'agit d'amendes pénales selon le droit interne, parce que le doute qui peut entourer l'amende transactionnelle ne porte pas sur le type de sanction (amende), mais sur le caractère pénal ou non de cette amende.

A.8.3. Selon la SA « Schindler », la nature pénale des amendes et confiscations doit être appréciée en droit belge et non selon les critères de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, étant donné que le champ d'application de cette disposition est limité à l'applicabilité des garanties procédurales imposées par cette disposition. Selon cette partie, une qualification de sanction pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'implique nullement une telle qualification au sens du droit pénal national. Selon elle, la jurisprudence de la Cour confirme cette thèse. La SA « Schindler » fait valoir qu'eu égard au caractère évolutif et souvent casuistique du champ d'application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, une autre interprétation serait source d'insécurité juridique et violerait le principe de légalité en matière fiscale inscrit à l'article 170 de la Constitution.

#### *Quant à la deuxième question préjudicielle*

A.9.1. La SA « Tessenderlo Chemie » fait valoir en premier lieu que la question est imprécise. Elle estime en outre que la question n'est pas pertinente pour trancher le litige soumis au juge *a quo*, parce que la réponse à cette question ne saurait aboutir à une solution univoque du litige. Elle demande à la Cour de déclarer la question irrecevable.

A.9.2. Si la Cour interprète la question en ce sens qu'il est demandé si le principe d'égalité et de non-discrimination requiert que l'article 53, 6°, du CIR 1992 s'applique indistinctement à toutes les sanctions qui sont des peines au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, la SA « Tessenderlo Chemie » s'en réfère à ses arguments relatifs à la première question préjudicielle pour faire valoir qu'il existe des différences objectives entre les sanctions pénales et les sanctions administratives, de sorte que le principe d'égalité et de non-discrimination n'exige pas d'égalité de traitement de ces deux sanctions.

A.9.3. Elle observe en outre que le recours à l'applicabilité de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme comme critère en vue de la déductibilité fiscale des amendes, vu son caractère évolutif et ouvert, ne serait pas compatible avec le principe de légalité en matière fiscale inscrit aux articles 170 et 172 de la Constitution. Afin de respecter ce principe, il faut, selon elle, se fonder sur le droit pénal national, étant donné qu'en droit pénal belge, il existe également un principe de légalité. Enfin, la SA « Tessenderlo Chemie » s'en réfère à une jurisprudence qui confirme qu'une qualification de peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'a pas d'effet en droit pénal national.

A.10. Le Conseil des ministres estime que la deuxième question appelle une réponse négative et qu'il n'est pas question de discrimination. Dans cette hypothèse, il n'existe en effet, selon lui, aucune distinction quant au traitement fiscal de l'amende pénale, d'une part, et de l'amende administrative, d'autre part, vu qu'aucune des deux amendes n'est déductible. Il conclut que le principe d'égalité et de non-discrimination n'est pas violé.

A.11.1. Selon la SA « Schindler », il est demandé à la Cour s'il est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination qu'une amende pénale ne soit pas déductible alors qu'une amende administrative l'est, si cette amende administrative est une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, à supposer que l'article 53, 6°, du CIR 1992 porte sur des sanctions pénales au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.11.2. La SA « Schindler » se réfère à ses observations concernant la première question préjudicielle pour conclure que la notion de « peine » de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'est pas pertinente pour déterminer le champ d'application de l'article 53, 6°, du CIR 1992. Selon elle, la Cour doit dès lors juger s'il est nécessaire de répondre à la question.

A.11.3. En tout état de cause, il peut être déduit, selon la SA « Schindler », de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qu'une amende pour cartel est une sanction administrative. Selon elle, cette Cour laisse aux autorités nationales le choix de punir un comportement d'une sanction pénale ou d'une sanction administrative, tant que ce choix est justifié. Comme critères de justification du choix d'une sanction administrative, elle mentionne le nombre de procédures potentielles visées par le comportement infractionnel, sa nature et sa gravité et le fait que le comportement sanctionné fait partie du « noyau dur du droit pénal ». Elle estime que, pour une amende pour cartel, tous les critères indiquent que le choix d'une sanction administrative est justifié.

A.11.4. Enfin, la SA « Schindler » estime que le recours à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme pour déterminer le champ d'application de l'article 53, 6°, du CIR 1992 violerait le principe de la sécurité juridique et le principe de la légalité en matière fiscale.

*Quant à la compatibilité de la déductibilité fiscale d'une amende européenne pour cartel avec le droit de l'Union européenne*

A.12.1. La Commission européenne estime que l'interprétation de l'article 53, 6°, du CIR 1992 selon laquelle une amende européenne pour cartel est fiscalement déductible est contraire au droit de l'Union européenne.

A.12.2. La Commission européenne expose qu'elle a pour tâche, d'une part, de poursuivre les pratiques individuelles restrictives de concurrence et, d'autre part, de mener une politique générale ayant pour but l'application du droit de la concurrence. Elle fait valoir que son intervention doit avoir un effet suffisamment dissuasif et qu'il peut s'avérer nécessaire d'imposer une amende en cas d'infraction aux règles du droit de la concurrence. Elle se réfère à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne selon laquelle cette amende doit être suffisamment élevée, tant en vue des poursuites individuelles qu'en vue de la mise en œuvre d'une politique générale. Selon elle, l'amende pour cartel a donc en premier lieu un but punitif et dissuasif et n'entend pas retirer un avantage.

A.12.3. La Commission européenne estime que cet objectif est compromis si l'amende pour cartel devait être fiscalement déductible. En effet, selon elle, une baisse de l'impôt dû impliquerait qu'une partie de l'amende soit supportée par l'autorité nationale. Elle fait valoir que la Cour de justice de l'Union européenne et le *Hoge Raad* des Pays-Bas partageaient en tout cas cette opinion dans une affaire similaire.

A.12.4. Selon la Commission européenne, il est sans importance que le bénéfice obtenu irrégulièrement soit soumis à l'impôt sur les revenus, étant donné que cela vaut également pour le bénéfice obtenu par le recours à une pratique pénalement interdite. Elle relève que l'amende qui y est attachée n'est tout simplement pas déductible.

A.12.5. Selon la Commission européenne, un système fiscal dans lequel les amendes européennes pour cartel pourraient être déduites est contraire aux objectifs de l'Union européenne, plus précisément à la protection de la libre concurrence. Selon elle, l'Etat belge violerait ainsi le principe de loyauté contenu à l'article 4, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne (ci-après : TUE). Selon la Commission européenne, le fait que le législateur de l'Union n'a pas harmonisé les déductions à l'impôt sur les revenus n'affecte en rien l'obligation de collaboration loyale, qui découle directement des traités.

A.12.6. Selon la Commission européenne, l'interprétation de l'article 53, 6°, du CIR 1992 dans la première question préjudicielle ne peut être admise. Elle relève cependant que les observations de la Commission ne lient pas le juge national : seules les décisions de la Cour de justice peuvent le lier. Elle reconnaît que la Cour de justice n'a pas encore statué sur le cas présent. Eu égard à la discussion qui existe apparemment quant à l'interprétation de l'article 53, 6°, du CIR 1992, la Commission européenne invite la Cour à poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

A.13.1. Le Conseil des ministres estime lui aussi que le droit de l'Union européenne s'oppose à la déduction fiscale des amendes européennes pour cartel et considère qu'une telle lecture de la disposition en cause ne peut dès lors être admise.



A.13.2. Le Conseil des ministres estime qu'une amende européenne pour cartel est effectivement une sanction pénale, bien que l'article 23 du règlement n° 1/2003 dispose que l'amende n'a pas de caractère pénal. C'est ce que le Conseil des ministres déduit du fait que les lignes directrices pour le calcul de l'amende prévoient que l'amende doit atteindre un niveau tel qu'elle ait un effet dissuasif suffisamment spécifique et général.

A.13.3. Le Conseil des ministres se réfère au régime des compétences parallèles instauré par le règlement n° 1/2003. Ce régime, qui exige une coopération étroite entre le niveau européen et le niveau national, trouve son fondement, selon le Conseil des ministres, dans le principe de la loyauté communautaire inscrit à l'article 4, paragraphe 3, du TUE. Il rappelle que ce principe ne vaut pas que pour les Etats membres, mais également pour toutes les autorités des Etats membres. De l'article 4, paragraphe 3, du TUE découle, selon le Conseil des ministres, le principe de l'effet utile, qui exige que les Etats membres exercent leurs compétences (en l'espèce : fiscales) en conformité avec le droit de l'Union européenne et ne prennent pas de mesures qui mettent en danger la réalisation des objectifs de l'Union européenne. Selon le Conseil des ministres, ce principe primerait la législation nationale, de sorte qu'en cas de conflit entre une norme nationale et une norme européenne, la norme nationale doit être interprétée de manière à éviter un conflit ou que, si cela n'est pas possible, la norme nationale reste inappliquée. Selon lui, tel est le cas non seulement pour les règles contenues dans les traités européens, mais également pour la jurisprudence de la Cour de justice.

A.13.4. Quant à la compatibilité de l'éventuelle déductibilité d'amendes pour cartel avec le droit de l'Union, la Commission européenne et la Cour de justice se sont déjà, à l'estime du Conseil des ministres, prononcées à cet égard. Le Conseil des ministres se réfère à l'intervention de la Commission européenne dans une affaire analogue soumise au *Gerechtshof* d'Amsterdam et à l'arrêt de la Cour de justice du 11 juin 2009, rendu en réponse à une question préjudicielle posée par le même *Gerechtshof*.

A.13.5. Le Conseil des ministres estime par conséquent que la déductibilité fiscale d'amendes pour cartel violerait les articles 101 et 103 du TFUE et reviendrait à une aide d'Etat. En outre, les Etats membres et leurs juridictions agiraient, selon le Conseil des ministres, en contradiction avec l'article 4, paragraphe 3, du TFUE.

A.13.6. Le Conseil des ministres conclut que la déductibilité d'amendes pour cartel est contraire au droit de l'Union européenne et qu'une telle lecture de l'article 53, 6°, du CIR 1992 ne peut être admise. Pour le cas où la Cour estimerait que, dans cette interprétation, les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont pas violés, le Conseil des ministres demande à la Cour de poser une question préjudicielle à la Cour de justice, de manière à ce qu'elle puisse se prononcer sur la compatibilité de cette interprétation avec le droit de l'Union européenne.

A.14.1. La SA « Tessengerlo Chemie » estime en ordre principal que les observations quant à la compatibilité avec le droit de l'Union européenne ne sont pas pertinentes pour répondre aux questions préjudicielles.

A.14.2. En ordre subsidiaire, il n'existe, selon la SA « Tessengerlo Chemie », aucun fondement juridique pertinent pour constater une violation du droit de l'Union européenne. Ainsi, selon cette partie, l'article 4, paragraphe 3, du TUE n'a pas effet direct et ne saurait donc imposer des obligations aux particuliers. Les articles 101, 102 et 103 du TFUE et le règlement n° 1/2003 ne se prononcent, selon elle, nulle part sur le traitement fiscal de l'amendé pour cartel. La SA « Tessengerlo Chemie » conclut qu'il n'apparaît pas du droit de l'Union que les amendes pour cartel ne pourraient pas être déduites fiscalement.

A.14.3. En outre, la SA « Tessengerlo Chemie » déclare que le principe de la primauté du droit de l'Union sert uniquement à protéger les droits octroyés aux particuliers. Si l'Etat devait invoquer cette primauté, il s'agirait, selon elle, d'une violation du principe *nemo auditur*.

A.14.4. En outre, la SA « Tessengerlo Chemie » estime que le règlement n° 1/2003 ne saurait avoir une portée fiscale étant donné qu'il a été adopté à la majorité qualifiée, alors que les mesures d'harmonisation fiscale exigeaient à l'époque l'unanimité des voix. Elle observe que la Commission peut citer devant la Cour de justice les Etats membres qui autorisent une déductibilité fiscale des amendes pour cartel. Le fait qu'elle ne l'ait pas fait constitue, selon la SA « Tessengerlo Chemie », un signe que la Commission sait qu'il n'existe pas de fondement juridique pour ce faire. Elle souligne que la Cour de justice a déjà souvent considéré, dans le cadre de la liberté d'établissement, que les impôts directs relèvent de la compétence des Etats membres et qu'ils ont en la matière une certaine marge d'appréciation. Selon elle, des différences au niveau de la législation des Etats membres n'impliquent pas nécessairement une violation du droit de l'Union. Si la Commission européenne avait estimé que le respect du droit européen en matière de cartels exige une non-déductibilité générale, elle aurait pu, selon

la SA « Tessenderlo Chemie », introduire une proposition en ce sens. Le fait qu'elle ne l'ait pas encore fait indique, selon cette partie, qu'elle craint que l'unanimité requise ne soit pas atteinte au sein du Conseil. Elle fait valoir que le droit d'intervention visé à l'article 15, paragraphe 3, du règlement n° 1/2003 n'a pas pour objet de procéder à une réforme fiscale, mais entend uniquement promouvoir une application cohérente des règles de concurrence dans les différents Etats membres.

A.14.5. La SA « Tessenderlo Chemie » estime que dans l'arrêt de la Cour de justice du 11 juin 2009 dans l'affaire C-429/07, il s'agissait uniquement de la question procédurale de la possibilité d'intervention de la Commission. Cette décision ne serait pas pertinente en l'espèce, selon cette partie.

A.14.6. La SA « Tessenderlo Chemie » fait valoir que l'effet utile du droit de l'Union européenne ne requiert pas que les amendes pour cartel ne soient pas déductibles. Selon elle, le droit de l'Union serait tout autant respecté si les amendes pour cartel étaient déductibles, étant donné que la Commission peut en tenir compte lors du calcul de l'amende. La SA « Tessenderlo Chemie » fait valoir que la non-déductibilité générale des amendes pour cartel est contraire au principe de proportionnalité contenu dans l'article 5, paragraphe 4, du TUE, étant donné que le même but peut tout autant être atteint si la Commission européenne anticipe l'éventuelle déductibilité des amendes pour cartel dans le droit national de l'Etat membre en question.

A.14.7. La SA « Tessenderlo Chemie » estime en outre qu'il est faux d'affirmer que la déductibilité de l'amende pour cartel s'assimilerait à un subventionnement partiel. Elle relève que l'amende est payée plusieurs années fiscales après la réalisation des bénéfices illicites (et donc après le paiement des impôts sur ces bénéfices). Ainsi, selon elle, le Trésor belge ne serait pas lésé deux fois. Cette partie fait valoir que la non-déductibilité des amendes pour cartel implique un risque, puisque l'Etat belge aurait alors intérêt à la formation de cartels, étant donné qu'il pourrait percevoir un impôt sur les bénéfices illicites élevés, sans que cet impôt soit corrigé par une déduction de l'amende pour cartel. A cet égard, la SA « Tessenderlo Chemie » se réfère à la jurisprudence qui admet la déductibilité d'indemnisations pour la commission de certaines infractions dans le cadre de l'exercice de la profession.

A.14.8. Enfin, la SA « Tessenderlo Chemie » observe que ni la Commission européenne ni l'Etat belge n'ont remis en cause la déductibilité fiscale d'un remboursement, imposé par la Commission européenne, d'une aide d'Etat illicite, qui a, tout comme une amende pour cartel, pour fonction de rétablir la concurrence effective.

A.14.9. La SA « Tessenderlo Chemie » conclut qu'il n'est pas nécessaire de poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

A.15.1. La SA « Schindler » estime que la déductibilité des frais professionnels et plus généralement la fiscalité relèvent de la compétence exclusive des Etats membres. En outre, selon elle, les traités ne contiennent aucune disposition prévoyant une harmonisation des impôts directs. Elle en conclut que seul le législateur national est compétent pour régler le traitement fiscal des sanctions, mais il doit, ce faisant, respecter la libre circulation des travailleurs, des services et des capitaux, ainsi que la liberté d'établissement.

A.15.2. L'argument du Conseil des ministres selon lequel l'Etat belge perdrait de l'argent en cas de déductibilité des amendes pour cartel est, selon la SA « Schindler », erroné, vu qu'il n'est pas tenu compte de l'impôt sur les bénéfices obtenus irrégulièrement, qui est plus élevé que l'amende pour cartel.

A.15.3. Il ne pourrait pas davantage être admis, selon la SA « Schindler », que le droit de l'Union puisse en l'espèce poursuivre une adaptation de la législation nationale pour des raisons d'efficacité du règlement n° 1/2003. Selon elle, le fait que la Commission reconnaît qu'il existe des différences entre les réglementations nationales suffit déjà à démontrer que le droit de l'Union ne saurait régler cette matière.

A.15.4. La SA « Schindler » fait valoir que si l'interprétation du droit national doit se faire à la lumière du règlement n° 1/2003, ce règlement lui-même doit être lu à la lumière du droit primaire. Eu égard à l'article 114 du TFUE, ce règlement ne peut dès lors, selon la SA « Schindler », être interprété en ce sens qu'il pourrait s'immiscer dans la législation fiscale des Etats membres.

A.15.5. Selon la SA « Schindler », la Cour de justice n'a pas à se prononcer, d'une façon ou d'une autre, sur l'interprétation d'une disposition de la législation fiscale belge. En outre, la SA « Schindler » observe qu'eu égard aux principes de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité en matière administrative, la réponse de la Cour de justice, quelle qu'elle soit, n'aurait qu'une incidence relative sur le litige soumis à la juridiction *a quo*.

Cette partie rappelle qu'avant 2008, les amendes pour cartel étaient déductibles, mais qu'elles ne le sont plus depuis 2008. Dans la mesure où l'ancienne position de l'administration était conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation et aux travaux préparatoires, sa modification abrupte violerait, selon cette partie, les principes de la sécurité juridique, des droits acquis et de la confiance légitime des contribuables. Il s'ensuit, selon cette partie, que même si la Cour de justice devait considérer que la déductibilité des amendes pour cartel les priverait de leur effet utile, cette décision ne pourrait avoir d'effet qu'à partir du prononcé de l'arrêt, et ne s'appliquerait donc qu'aux amendes infligées après cet arrêt. La SA « Schindler » conclut qu'il n'est pas opportun de poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

- B -

*En ce qui concerne la disposition en cause*

B.1.1. L'article 48 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) dispose :

« Les réductions de valeur et les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisées par les entreprises en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables sont exonérées dans les limites et aux conditions déterminées par le Roi.

[...] ».

B.1.2. L'article 24, 1<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose :

« Sont également exclues des bénéfices de la période imposable visée à l'article 22, les provisions pour risques et charges constituées à l'expiration de ladite période, lorsque :

1<sup>o</sup> les charges auxquelles les provisions sont destinées à faire face sont admissibles, par nature, au titre de frais professionnels et sont considérées comme grevant normalement les résultats de cette période ».

B.1.3. L'article 53, 6<sup>o</sup>, du CIR 1992 dispose :

« Ne constituent pas des frais professionnels :

[...]

6<sup>o</sup> les amendes, y compris les amendes transactionnelles, les confiscations et les pénalités de toute nature, même si ces amendes ou pénalités sont encourues par une personne qui perçoit du contribuable des rémunérations visées à l'article 30 ».

B.1.4. Il résulte de la lecture conjointe des dispositions précitées que les provisions ne sont pas exonérées ou exclues des bénéfices lorsqu'elles ont été constituées en vue du paiement d'amendes au sens de l'article 53, 6°, du CIR 1992, puisque ces amendes ne sont pas déductibles comme frais professionnels.

*En ce qui concerne la recevabilité des interventions*

B.2.1. L'article 87, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle dispose :

« Lorsque la Cour constitutionnelle statue, à titre préjudiciel, sur les questions visées à l'article 26, toute personne justifiant d'un intérêt dans la cause devant la juridiction qui ordonne le renvoi, peut adresser un mémoire à la Cour dans les trente jours de la publication prescrite par l'article 74. Elle est, de ce fait, réputée partie au litige ».

B.2.2. Pour justifier d'un intérêt, conformément à l'article 87, § 1er, précité, les personnes qui souhaitent intervenir dans une procédure préjudicielle doivent invoquer, dans leur mémoire, suffisamment d'éléments permettant d'établir que la réponse de la Cour aux questions préjudicielles peut avoir une incidence directe sur leur situation personnelle.

B.2.3. La SA « Schindler » expose que, tout comme la partie demanderesse devant le juge *a quo*, elle a introduit un recours auprès du Tribunal de première instance de Bruxelles contre la cotisation à l'impôt des sociétés établie à sa charge parce que l'administration fiscale considère comme taxables les provisions qu'elle a constituées en 2006 en vue de payer une amende européenne pour formation de cartel.

La SA « Schindler » justifie ainsi d'un intérêt suffisant pour intervenir.

B.2.4.1. La Commission européenne se réfère, d'une part, à l'article 15, paragraphe 3, du règlement (CE) n° 1/2003 du Conseil du 16 décembre 2002 « relatif à la mise en œuvre des règles de concurrence prévues aux articles 81 et 82 du traité [CE] [actuellement les articles 101 et 102 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne] » (ci-après :

règlement n° 1/2003) et soutient, d'autre part, que la réponse aux questions préjudicielles peut avoir une incidence sur l'effectivité des sanctions qu'elle inflige pour des infractions aux articles 101 et 102 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE).

B.2.4.2. Le considérant 21 du règlement n° 1/2003 dispose :

« L'application cohérente des règles de concurrence requiert également la mise en place de mécanismes de coopération entre les juridictions des Etats membres et la Commission. Cela vaut pour toutes les juridictions des Etats membres qui appliquent les articles 81 et 82 du traité, qu'elles le fassent dans le cadre de litiges entre particuliers, en tant qu'autorités agissant dans l'intérêt public ou comme instances de recours. En particulier, les juridictions nationales doivent pouvoir s'adresser à la Commission pour obtenir des informations ou des avis au sujet de l'application du droit communautaire de la concurrence. D'autre part, il est nécessaire de permettre à la Commission et aux autorités de concurrence des Etats membres de formuler des observations écrites ou orales devant les juridictions lorsqu'il est fait application de l'article 81 ou 82 du traité. Ces observations doivent être communiquées conformément aux règles de procédure et aux pratiques nationales, y compris celles qui sont destinées à sauvegarder les droits des parties. A cette fin, il y a lieu de s'assurer que la Commission et les autorités de concurrence des Etats membres disposent d'informations suffisantes sur les procédures intentées devant les juridictions nationales ».

B.2.4.3. L'article 15, paragraphe 3, du même règlement dispose :

« Les autorités de concurrence des Etats membres, agissant d'office, peuvent soumettre des observations écrites aux juridictions de leur Etat membre respectif au sujet de l'application de l'article 81 ou 82 du traité. Avec l'autorisation de la juridiction en question, elles peuvent aussi présenter des observations orales. Lorsque l'application cohérente de l'article 81 ou 82 du traité l'exige, la Commission, agissant d'office, peut soumettre des observations écrites aux juridictions des Etats membres. Avec l'autorisation de la juridiction en question, elle peut aussi présenter des observations orales.

[...] ».

B.2.4.4. En réponse à la question de savoir si la Commission européenne est compétente, sur la base de la disposition précitée, pour introduire d'office des observations écrites auprès d'une juridiction nationale dans le cadre d'une procédure relative à la possibilité de déduire des bénéfices imposables le montant d'une amende, en tout ou en partie, que la Commission a infligée pour la violation des articles 81 ou 82 du Traité CE (actuellement les articles 101 et 102 du TFUE), la Cour de justice a jugé ce qui suit :

« 26. L'article 15, paragraphe 1, du règlement n° 1/2003 dispose, d'une part, que [les] juridictions [des Etats membres] peuvent demander à la Commission de leur communiquer des informations en sa possession ou un avis au sujet de questions relatives à l'application des règles communautaires de concurrence. Le paragraphe 2 de cet article énonce, d'autre part, que les Etats membres transmettent à la Commission copie de tout jugement écrit rendu par des juridictions nationales statuant sur l'application des articles 81 CE ou 82 CE.

27. Les première et deuxième phrases du paragraphe 3, premier alinéa, dudit article 15 autorisent les autorités de concurrence des Etats membres à soumettre des observations écrites d'office, et des observations orales avec l'autorisation de la juridiction concernée, aux juridictions de leur Etat membre respectif au sujet de l'application de l'article 81 CE ou 82 CE. Les troisième et quatrième phrases de cette disposition autorisent également la Commission à soumettre des observations écrites d'office, et des observations orales avec l'autorisation de la juridiction en question, devant les juridictions des Etats membres lorsque l'application cohérente de l'article 81 CE ou 82 CE l'exige.

28. Ainsi, l'article 15, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement n° 1/2003 vise deux types d'intervention différents ayant des champs d'application distincts : l'intervention des autorités nationales de concurrence devant les juridictions de leur Etat membre respectif au sujet de l'application de l'article 81 CE ou 82 CE et l'intervention de la Commission devant les juridictions des Etats membres lorsque l'application cohérente de l'article 81 CE ou 82 CE l'exige.

29. Les quatre phrases de cet alinéa, et surtout le fait que les deuxième et quatrième phrases de celui-ci sont presque entièrement identiques, soulignent que le législateur communautaire avait l'intention de séparer ces deux hypothèses, malgré le fait qu'elles se trouvent dans le même alinéa.

30. Par conséquent, une interprétation littérale de l'article 15, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement n° 1/2003 conduit à considérer que la faculté pour la Commission, agissant d'office, de soumettre des observations écrites aux juridictions des Etats membres est subordonnée à l'unique condition que l'application cohérente de l'article 81 CE ou 82 CE l'exige. Cette condition peut être remplie même dans des cas où la procédure concernée ne se déroule pas au sujet de l'application de l'article 81 ou 82 du traité » (CJCE, 11 juin 2009, C-429/07, *Inspecteur van de Belastingdienst c. X BV*, points 26-30).

Il découle de ce qui précède que la Commission peut introduire des observations écrites auprès des juridictions d'un Etat membre lorsque l'application cohérente des articles 101 ou 102 du TFUE l'exige, même si la juridiction en question n'applique pas ces dispositions.

B.2.4.5. La Cour de justice considère en outre que, dans la mesure où l'issue d'un litige relatif à la déductibilité fiscale d'une amende infligée par la Commission peut porter atteinte à l'effectivité de la sanction imposée par l'autorité communautaire de concurrence, l'article 15,

paragraphe 3, du règlement n° 1/2003 doit être interprété en ce sens que la Commission est compétente sur la base de cette disposition pour introduire d'office des observations écrites devant une juridiction d'un Etat membre dans une procédure relative à la possibilité de déduire des bénéfices imposables le montant d'une amende ou une partie de celle-ci qu'elle a infligée pour violation des articles 101 ou 102 du TFUE (*ibid.*, points 39-40).

B.2.4.6. Puisque la déductibilité d'une amende infligée par la Commission pour violation des articles 101 ou 102 du TFUE est en cause en l'espèce, la Commission justifie d'un intérêt suffisant pour intervenir.

*En ce qui concerne la recevabilité des questions préjudicielles*

B.3.1. La SA « Tessengerlo Chemie », partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, soutient que les questions préjudicielles sont irrecevables, d'une part, parce que les deux questions seraient imprécises et, d'autre part, parce que la réponse à la seconde question préjudicielle ne serait pas utile à la solution du litige soumis au juge *a quo*.

B.3.2. Il ressort des questions préjudicielles que la Cour est interrogée sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que des provisions pour une amende pénale ne sont pas fiscalement déductibles et que des provisions pour une amende administrative sont fiscalement déductibles (première question préjudicielle) ou au contraire non déductibles (seconde question préjudicielle). Par conséquent, les questions préjudicielles contiennent les éléments requis pour que la Cour puisse se prononcer sur celles-ci.

B.3.3.1. C'est en principe à la juridiction *a quo* qu'il appartient d'apprécier si la réponse à la question préjudicielle est utile à la solution du litige qu'elle doit trancher. C'est uniquement lorsque ce n'est manifestement pas le cas que la Cour peut décider que la question n'appelle pas de réponse.

B.3.3.2. Le litige devant la juridiction *a quo* porte sur la déduction fiscale de provisions constituées en vue du paiement d'une amende administrative, à savoir une amende infligée

par la Commission européenne pour violation des articles 101 ou 102 du TFUE. Contrairement à ce que prétend la SA «Tessengerlo Chemie», la seconde question préjudicielle requiert une réponse pour la solution du litige soumis à la juridiction *a quo*.

B.3.4. L'exception est rejetée.

#### *Quant au fond*

B.4. Les questions préjudicielles posées à la Cour concernent la déductibilité fiscale de provisions pour des amendes administratives. Il ressort de ces questions et du jugement de renvoi que le litige au fond porte sur des provisions pour une amende infligée par la Commission européenne en raison de la violation des articles 101 ou 102 du TFUE. La Cour limite son examen à cette hypothèse.

#### *En ce qui concerne la première question préjudicielle*

B.5. Le juge *a quo* souhaite savoir, par la première question préjudicielle, si la disposition en cause est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination dans l'interprétation selon laquelle elle concerne des amendes pénales mais pas des amendes infligées par la Commission européenne en vertu du règlement n° 1/2003 dans le cadre d'infractions commises à l'encontre des articles 101 et 102 du TFUE.

B.6.1. Selon le Conseil des ministres, la première question préjudicielle n'appelle pas de réponse puisqu'elle repose sur une interprétation erronée de la disposition en cause.

B.6.2. A cet égard, le Conseil des ministres requiert, ainsi que la Commission européenne, que la Cour pose une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne si elle devait estimer qu'il existe dans cette interprétation un doute quant à la compatibilité de la disposition en cause avec le TFUE.



B.7. Lorsqu'une question sur l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union européenne est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue, conformément à l'article 267, troisième alinéa, du TFUE, de poser cette question à la Cour de justice. Ce renvoi n'est cependant pas nécessaire lorsque cette autorité juridictionnelle a constaté « que la question soulevée n'est pas pertinente ou que la disposition communautaire en cause a déjà fait l'objet d'une interprétation de la part de la Cour ou que l'application correcte du droit communautaire s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable » (CJCE, 6 octobre 1982, C-283/81, *CILFIT*, point 21).

B.8. Par conséquent, la Cour doit d'abord vérifier si la disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par le juge *a quo*, est compatible avec le droit de l'Union européenne et si elle peut se dispenser de saisir la Cour de justice d'une question préjudicielle au motif que celle-ci a déjà interprété la disposition du droit de l'Union dont il doit être fait application en l'espèce.

B.9.1. Sont interdits en vertu de l'article 101 du TFUE « tous accords entre entreprises, toutes décisions d'associations d'entreprises et toutes pratiques concertées, qui sont susceptibles d'affecter le commerce entre Etats membres et qui ont pour objet ou pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur du marché intérieur ». L'article 102 du TFUE interdit qu'une ou plusieurs entreprises exploitent de façon abusive une position dominante sur le marché intérieur ou dans une partie substantielle de celui-ci, dans la mesure où le commerce entre Etats membres est susceptible d'en être affecté.

B.9.2. En vue de l'application de ces dispositions, le Conseil établit les règlements ou directives qui ont pour but notamment « d'assurer le respect des interdictions visées à l'article 101, paragraphe 1, et à l'article 102, par l'institution d'amendes et d'astreintes » (article 103, paragraphe 2, a), du TFUE).

B.9.3. En exécution de ces dispositions, l'article 23 du règlement n° 1/2003 dispose :

« 1. La Commission peut, par voie de décision, infliger aux entreprises et associations d'entreprises des amendes jusqu'à concurrence de 1 % du chiffre d'affaires total réalisé au cours de l'exercice social précédent lorsque, de propos délibéré ou par négligence :

a) elles fournissent un renseignement inexact ou dénaturé en réponse à une demande faite en application de l'article 17 ou de l'article 18, paragraphe 2;

b) en réponse à une demande faite par voie de décision prise en application de l'article 17 ou de l'article 18, paragraphe 3, elles fournissent un renseignement inexact, incomplet ou dénaturé ou ne fournissent pas un renseignement dans le délai prescrit;

c) elles présentent de façon incomplète, lors des inspections effectuées au titre de l'article 20, les livres ou autres documents professionnels requis, ou ne se soumettent pas aux inspections ordonnées par voie de décision prise en application de l'article 20, paragraphe 4;

d) en réponse à une question posée conformément à l'article 20, paragraphe 2, point e),

- elles fournissent une réponse incorrecte ou dénaturée, ou

- elles omettent de rectifier dans un délai fixé par la Commission une réponse incorrecte, incomplète ou dénaturée donnée par un membre du personnel, ou

- elles omettent ou refusent de fournir une réponse complète sur des faits en rapport avec l'objet et le but d'une inspection ordonnée par une décision prise conformément à l'article 20, paragraphe 4;

e) des scellés apposés en application de l'article 20, paragraphe 2, point d), par les agents ou les autres personnes les accompagnant mandatés de la Commission, ont été brisés.

2. La Commission peut, par voie de décision, infliger des amendes aux entreprises et associations d'entreprises lorsque, de propos délibéré ou par négligence :

a) elles commettent une infraction aux dispositions de l'article 81 ou 82 du traité, ou

b) elles contreviennent à une décision ordonnant des mesures provisoires prises au titre de l'article 8, ou

c) elles ne respectent pas un engagement rendu obligatoire par décision en vertu de l'article 9.

Pour chaque entreprise et association d'entreprises participant à l'infraction, l'amende n'excède pas 10 % de son chiffre d'affaires total réalisé au cours de l'exercice social précédent.

Lorsque l'infraction d'une association porte sur les activités de ses membres, l'amende ne peut dépasser 10 % de la somme du chiffre d'affaires total réalisé par chaque membre actif sur le marché affecté par l'infraction de l'association.

3. Pour déterminer le montant de l'amende, il y a lieu de prendre en considération, outre la gravité de l'infraction, la durée de celle-ci.

4. Lorsqu'une amende est infligée à une association d'entreprises en tenant compte du chiffre d'affaires de ses membres et que l'association n'est pas solvable, elle est tenue de lancer à ses membres un appel à contributions pour couvrir le montant de l'amende.

Si ces contributions n'ont pas été versées à l'association dans un délai fixé par la Commission, celle-ci peut exiger le paiement de l'amende directement par toute entreprise dont les représentants étaient membres des organes décisionnels concernés de l'association.

Après avoir exigé le paiement au titre du deuxième alinéa, lorsque cela est nécessaire pour garantir le paiement intégral de l'amende, la Commission peut exiger le paiement du solde par tout membre de l'association qui était actif sur le marché sur lequel l'infraction a été commise.

Cependant, la Commission n'exige pas le paiement visé aux deuxième et troisième alinéas auprès des entreprises qui démontrent qu'elles n'ont pas appliqué la décision incriminée de l'association et qu'elles en ignoraient l'existence ou s'en sont activement désolidarisées avant que la Commission n'entame son enquête.

La responsabilité financière de chaque entreprise en ce qui concerne le paiement de l'amende ne peut excéder 10 % de son chiffre d'affaires total réalisé au cours de l'exercice social précédent.

5. Les décisions prises en application des paragraphes 1 et 2 n'ont pas un caractère pénal ».

B.10.1. Selon la Commission européenne, sa mission « ne comprend pas seulement la tâche d'instruire et de réprimer des infractions individuelles, mais comporte également le devoir de poursuivre une politique générale visant à appliquer en matière de concurrence les principes fixés par le Traité et à orienter en ce sens le comportement des entreprises » (Lignes directrices pour le calcul des amendes infligées en application de l'article 23, paragraphe 2, sous a), du règlement (CE) n° 1/2003, *JO C 210* du 1er septembre 2006, p. 2, point 4). Le montant de l'amende doit être fixé « à un niveau suffisamment dissuasif, non seulement en vue de sanctionner les entreprises en cause (effet dissuasif spécifique), mais aussi en vue de

dissuader d'autres entreprises de s'engager dans des comportements contraires aux articles 81 et 82 du traité ou de continuer de tels comportements (effet dissuasif général) » (*ibid.*).

B.10.2. La Cour de justice a jugé que les amendes infligées par la Commission européenne ont pour objet « de punir les actes illégaux des entreprises concernées ainsi que de dissuader tant les entreprises en question que d'autres opérateurs économiques de violer, à l'avenir, les règles du droit communautaire de la concurrence » (CJCE, 29 juin 2006, C-289/04 P, *Showa Denko KK c. Commission*, point 16).

B.11. En ce qui concerne la déductibilité fiscale des amendes infligées par la Commission européenne, la Cour de justice a jugé par son arrêt précité du 11 juin 2009 :

« 35. Le pouvoir de la Commission d'infliger des amendes aux entreprises qui, de propos délibéré ou par négligence, commettent une infraction aux dispositions des articles 81, paragraphe 1, CE ou 82 CE constitue un des moyens attribués à celle-ci en vue de lui permettre d'accomplir la mission de surveillance que lui confère le droit communautaire (voir, en ce sens, arrêts du 7 juin 1983, *Musique Diffusion française e.a./Commission*, 100/80 à 103/80, *Rec.* p. 1825, point 105, et du 7 juin 2007, *Britannia Alloys & Chemicals/Commission*, C-76/06 P, *Rec.* p. I-4405, point 22).

36. Dissocier le principe de l'interdiction des pratiques anticoncurrentielles des sanctions prévues en cas d'inobservation de celui-ci reviendrait dès lors à priver d'effectivité l'action des autorités chargées de surveiller le respect de cette interdiction et de sanctionner de telles pratiques. Ainsi, les dispositions des articles 81 CE et 82 CE seraient inopérantes si elles n'étaient pas accompagnées de mesures coercitives prévues à l'article 83, paragraphe 2, sous a), CE. Comme l'a exposé M. l'avocat général au point 38 de ses conclusions, il existe un lien intrinsèque entre les amendes et l'application des articles 81 CE et 82 CE.

37. L'effectivité des sanctions infligées par les autorités de concurrence nationales ou communautaires sur le fondement de l'article 83, paragraphe 2, sous a), CE est donc une condition de l'application cohérente des articles 81 CE et 82 CE.

38. Or, dans le cadre d'une procédure concernant des sanctions en matière de pratiques anticoncurrentielles prévues à l'article 83, paragraphe 2, sous a), CE, la décision que la juridiction saisie est amenée à rendre est susceptible de porter atteinte à l'effectivité de ces sanctions et, donc, risque de compromettre l'application cohérente des articles 81 CE ou 82 CE.

39. Dans les circonstances de l'affaire au principal, il est manifeste que l'issue du litige relatif à la déductibilité fiscale d'une partie du montant d'une amende infligée par la Commission est susceptible de porter atteinte à l'effectivité de la sanction imposée par l'autorité communautaire de concurrence. L'effectivité de la décision de la Commission par laquelle elle a infligé une amende à une société pourrait en effet être sensiblement réduite si la société concernée, ou du moins une société qui est liée à celle-ci, était autorisée à déduire en tout ou en partie le montant de cette amende du montant de ses bénéfices imposables, puisqu'une telle possibilité aurait pour effet de compenser partiellement la charge de ladite amende par une réduction de la charge fiscale » (CJCE, 11 juin 2009, C-429/07, *Inspecteur van Belastingdienst c. X BV*, points 35-39).

B.12. Le Tribunal de première instance de l'Union européenne a également jugé :

« 368. La requérante fait valoir que l'amende de 19,3 millions de DM qui lui a été infligée doit être prélevée sur le bénéfice après impôt. Par conséquent, cette amende correspondrait en réalité à une charge grevant les résultats de l'entreprise d'environ 55 millions de DM, qui viendraient s'ajouter aux pertes de plus de 250 millions de DM subies par la requérante dans le secteur du polypropylène.

369. Le Tribunal considère que, pour fixer le montant de l'amende infligée à la requérante, la Commission a dû prendre en considération le fait que celle-ci devait être prélevée sur le bénéfice après impôt. En effet, si l'amende devait être prélevée sur le bénéfice imposable, cela aurait pour conséquence de faire supporter une partie de l'amende par l'État dont l'entreprise relève en matière fiscale, car cela entraînerait une diminution de la base imposable de l'entreprise. Or, la Commission n'a pas pu partir d'une telle hypothèse dans la fixation du montant de l'amende infligée à Hoechst » (TPICE, 10 mars 1992, T-10/89, *Hoechst AG c. Commission*, *Rec.*, 1992, p. II-629, points 368-369).

B.13. Il résulte de ce qui précède que les amendes infligées par la Commission européenne pour violation des articles 101 ou 102 du TFUE poursuivent un objectif tant punitif que dissuasif. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance de l'Union européenne, la possibilité de déduire fiscalement ces amendes peut affecter leur effectivité et l'application cohérente des interdictions du droit de la concurrence, dans la mesure où elle a pour conséquence que l'entreprise en question puisse reporter partiellement la charge financière de l'amende sur l'Etat membre. Sur ce point, la jurisprudence précitée ne laisse pas de doute à la Cour sur l'interprétation du droit de l'Union applicable à l'espèce qui exigerait le renvoi d'une nouvelle question préjudicielle à la Cour de justice, comme le requièrent le Conseil des ministres et la Commission européenne.

B.14.1. L'article 4, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne (ci-après : TUE) dispose :

« En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les Etats membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités ».

Cette disposition, qui s'impose à toutes les autorités des Etats membres, y compris, dans le cadre de leurs compétences, aux autorités juridictionnelles, oblige le juge national à donner à la loi interne qu'il doit appliquer, dans toute la mesure du possible, une interprétation conforme aux exigences du droit de l'Union (CJCE, 27 octobre 2009, C-115/08, *Land Oberösterreich c. ČEZ as*, point 138). Le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit de l'Union a l'obligation d'assurer le plein effet de ces normes en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale (CJUE, 22 juin 2010, C-188/10 et C-189/10, *Melki et Abdeli*, point 43).

B.14.2. En vertu de la disposition précitée du TUE, les Etats membres de l'Union européenne doivent s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union. La possibilité de déduire fiscalement les amendes infligées par la Commission européenne pour violation des articles 101 ou 102 du TFUE constituerait une telle mesure. Par conséquent, cette possibilité n'est pas compatible avec le droit de l'Union.

B.14.3. La disposition en cause doit dès lors être interprétée en ce sens que les amendes que la Commission européenne inflige pour violation des articles 101 ou 102 du TFUE ne sont pas déductibles comme frais professionnels.

B.15. Etant donné que la disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par le juge *a quo* dans la première question préjudicielle, n'est pas compatible avec le droit de l'Union européenne, cette question n'appelle pas de réponse.

*En ce qui concerne la seconde question préjudicielle*

B.16. Le juge *a quo* souhaite savoir, par la seconde question préjudicielle, si la disposition en cause est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination dans l'interprétation selon laquelle elle concerne toutes les peines au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, y compris les amendes infligées par la Commission européenne en vertu du règlement n° 1/2003 dans le cadre d'infractions aux articles 101 et 102 du TFUE qui ne seraient, partant, pas déductibles fiscalement comme frais professionnels.

Dans cette interprétation, la disposition en cause a pour effet de traiter de manière identique deux catégories de contribuables : d'une part, les contribuables auxquels la Commission européenne inflige une amende pour violation des articles 101 ou 102 du TFUE et, d'autre part, les contribuables auxquels le juge inflige une amende pénale.

B.17. La Cour ne peut critiquer un traitement identique que si deux catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes font l'objet d'un traitement identique sans qu'apparaisse une justification raisonnable.

B.18. Pour les motifs exposés en B.13 et en B.14, la possibilité de déduire fiscalement les amendes infligées par la Commission européenne en raison de la violation des articles 101 ou 102 du TFUE affecterait leur effectivité et l'application cohérente des interdictions du droit de la concurrence et ne serait pas compatible avec le droit de l'Union.

B.19. Dès lors que le droit de l'Union s'oppose à ce que les amendes infligées par la Commission européenne pour violation des articles 101 ou 102 du TFUE soient fiscalement déductibles, il est raisonnablement justifié que la disposition en cause n'autorise pas pareille déductibilité au même titre que cette déductibilité n'est pas autorisée pour les amendes pénales.

B.20. Il en résulte qu'interprétée en conformité au droit de l'Union, la disposition en cause, en ce qu'elle traite de manière identique les deux catégories de contribuables mentionnées en B.16, n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.21. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

COPIE NON CORRIGÉE



Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

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

- L'article 53, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle des amendes infligées par la Commission européenne pour cause d'infractions aux articles 101 et 102 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ne sont pas considérées comme des frais professionnels.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 20 décembre 2012.

Le greffier,

F. Meersschaut

Le président,

M. Bossuyt