

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N° C.06.0251.F

SALVINVEST, société privée à responsabilité limitée dont le siège social est établi à Watermael-Boitsfort, avenue Delleur, 18,

demanderesse en cassation,

représenté par Maître Pierre Van Ommeslaghe, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 106, où il est fait élection de domicile,

contre

ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître Antoine De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 10 novembre 2005 par la cour d'appel de Bruxelles.

Le président de section Claude Parmentier a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

II. Les moyens de cassation

La demanderesse présente deux moyens libellés dans les termes suivants :

Premier moyen***Dispositions légales violées***

- articles 49, 52, 53, 55, 56 et 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- article 7 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- articles 1349 et 1353 du Code civil.

Décisions et motifs critiqués

Se référant à la règle selon laquelle les dépenses déductibles sont « celles inhérentes à l'exercice de la profession et se rattachent nécessairement à son activité sociale », l'arrêt considère que tel n'était pas le cas de la charge d'intérêts de l'emprunt contracté par la demanderesse pour l'achat des actions de la société Findaure aux motifs que :

« L'administration soutient sans être contredite que la cession initiale décrite plus haut est pour partie une vente de base taxable ;

Il apparaît en effet que la [demanderesse], société holding, s'inscrit dans le groupe informel SNGI-FLETIREC regroupant une série de sociétés holding en France et en Belgique, le groupe étant sous le contrôle du Crédit agricole Indosuez.

Le litige qui est soumis à la cour [d'appel] ne peut se concevoir sans le situer dans l'ensemble de l'opération unique de vente d'une base taxable. Il ne concerne donc qu'en apparence uniquement la [demanderesse] et bien qu'il ne porte en apparence que sur la déductibilité des dépenses consenties 'postérieurement' à cette cession l'examen de la déductibilité de ces dépenses ne peut se concevoir que dans le cadre de l'ensemble de l'opération dont chacune des phases contractuelles ne forme qu'un maillon indispensable à la réalisation de son but 'partager la base taxable entre les actionnaires précédents de la s.p.r.l. Night Music et les actionnaires actuels de la [demanderesse]';

Il serait artificiel de scinder une chaîne ininterrompue d'opérations visant toutes la destruction de la même base taxable et de les considérer comme des opérations distinctes ayant à elles seules un sens comme le fait [la demanderesse].

L'opération critiquée par l'administration trouve sa seule justification dans le partage de la base taxable entre les actionnaires actuels et les actionnaires précédents de la s.p.r.l. Night Music devenue la [demanderesse] pour les besoins de la cause.

L'on ne saurait donc dissocier les opérations des 30 septembre 1996, 3 octobre 1996, 4 octobre 1996, 9 décembre 1996, 19 décembre 1996, 17 septembre 1997, 23 octobre 1997 et 29 décembre 1997 sans trahir la volonté des cocontractants. Les contrats en effet ne peuvent s'expliquer l'un sans l'autre. Le but poursuivi et avoué est la destruction d'une base taxable et le partage du bénéfice escompté au détriment du trésor belge.

Il en résulte que la s.p.r.l. Night Music est devenue une société de portefeuille, société holding certes mais seulement depuis le 9 décembre 1996 après la vente donc des actions et le partage du bénéfice fiscal escompté devant résulter de la destruction de la base taxable de la s.p.r.l. Night Music. Le changement de l'objet social n'est dès lors qu'une des manipulations

nécessaires à la réalisation du profit de la destruction de la base taxable de cette société déjà partagé.

Dans la situation vue sous cet angle, [la demanderesse] ne peut se prévaloir du changement de son objet social sans se prévaloir de sa propre turpitude, dont elle ne se cache pas d'ailleurs et qui entache la vente des actions et toutes les opérations qui s'ensuivent, car au jour de la vente des actions la s.p.r.l. Night Music n'était pas une société holding.

La société reprise par les nouveaux actionnaires n'a en effet changé complètement d'activité et n'est devenue une société holding qu'ensuite du partage de la base taxable entre les actionnaires précédents de la s.p.r.l. Night Music et la société anonyme Montego, qui a repris les actions, et en exécution du plan préétabli.

Il s'ensuit que pour évaluer si la vente et l'achat des actions se situent dans l'objet social de la [demanderesse] il y a lieu de se placer au jour de la vente des actions par les actionnaires de la s.p.r.l. Night Music à savoir le 3 octobre 1996 ; or, à cette époque, l'achat et la vente d'actions n'entraient pas dans l'objet social de la société.

La nouvelle activité, selon laquelle la [demanderesse] peut prendre des participations dans différentes sociétés et se voir consentir des prêts pour y parvenir est dès lors sans incidence pour la solution du litige ».

Griefs

Première branche

En vertu de l'article 49, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 sont déductibles à titre de frais professionnels les frais que le contribuable a supportés pendant la période imposable et dont il justifie la réalité et le montant au moyen d'éléments probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

C'est naturellement à la date à laquelle ces frais ont été exposés qu'il convient de se placer pour apprécier s'ils remplissent les conditions

nécessaires pour leur déductibilité, notamment pour décider s'ils entrent ou non dans le cadre de l'activité sociale du contribuable.

La cour d'appel a considéré que les intérêts exposés par la demanderesse pour le remboursement de l'emprunt contracté le 19 décembre 1996 pour l'acquisition le même jour des actions de la société Findaure n'étaient pas déductibles au motif que, lors d'opérations d'achat et de vente de titres effectuées antérieurement ces opérations d'achat et de vente antérieures n'entraient pas dans le cadre de l'objet social de la demanderesse.

Or, il résulte des constatations de l'arrêt qu'à la date de l'acquisition des actions de la société Findaure et de l'emprunt contracté à l'effet de financer ce dernier achat l'objet social de la demanderesse avait été étendu depuis le 9 décembre 1996 à l'activité de société à portefeuille qui, bien évidemment, comporte la vente et l'achat d'actions.

En prenant en considération, pour apprécier la déductibilité des intérêts litigieux, non la situation de la demanderesse à la date à laquelle ces frais ont été exposés, soit entre le 19 décembre 1996 et le 30 octobre 1997, après la modification de l'objet social de la demanderesse en société de portefeuille mais des opérations antérieures à l'emprunt précité, l'arrêt viole les dispositions du Code des impôts sur les revenus et de son arrêté royal d'exécution visées au moyen.

Seconde branche

Si le juge du fond apprécie souverainement les éléments qu'il retient au titre de présomptions de l'homme encore ne peut-il déduire des faits qu'il retient des conséquences qui sont sans aucun lien avec eux ou qui ne sont susceptibles sur leur seul fondement d'aucune justification.

L'arrêt considère que la convention d'achat d'actions de la société Findaure et l'emprunt pour son financement contractés par la demanderesse le 19 décembre 1996, ne se « situaient » pas dans l'objet social de celle-ci, au motif que la modification des statuts de la demanderesse n'était intervenue que le 9 décembre 1996 « après la vente donc des actions et le partage du bénéfice fiscal devant résulter de la destruction de la base taxable de la s.p.r.l. Night Music ». Elle ajoute à ce propos que « pour évaluer si la vente et l'achat des

actions se situent dans l'objet social de la [demanderesse] il y a lieu de se placer au jour de la vente des actions par les actionnaires de la s.p.r.l. Night Music à savoir le 3 octobre 1996 ; or, à cette époque, l'achat et la vente d'actions n'entraient pas dans l'objet social de la société ».

Ainsi, la vente d'actions à laquelle la cour d'appel se réfère pour rejeter la déductibilité des intérêts relatifs à l'emprunt litigieux n'est pas l'opération d'achat d'actions financée par cet emprunt, qui se trouve à la source du paiement des intérêts litigieux, mais la vente des actions de la s.p.r.l. Night Music à la Société Montego, visée dans le préambule de l'arrêt et qui, quant à elle, était effectivement intervenue avant la modification des statuts de la demanderesse.

En déduisant de ces opérations antérieures à la modification des statuts de la demanderesse que l'opération d'achat et l'emprunt conclus postérieurement à cette modification ne rentraient pas dans l'objet social de la demanderesse et que par conséquent les intérêts dus à raison de cet emprunt ne constituaient pas des dépenses déductibles, l'arrêt tire de faits qu'elle invoque des conséquences qui sont sans aucun lien entre eux et qui ne sont susceptibles d'aucune justification.

Il viole, dès lors, les articles 1349 et 1353 du Code civil.

Second moyen

Dispositions légales violées

- articles 1134, 1165, 1321, 1582, 1583, 1874, 1892 et 1905 du Code civil ;

- articles 49, 52, 53, 55, 56 et 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- article 7 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt décide que, indépendamment du dépassement de l'objet social de la demanderesse, la déduction des intérêts payés pour l'acquisition des actions de la société Findaure devait être rejetée en raison du « caractère fictif » de l'opération.

Il énonce à ce propos :

« La [demanderesse] fait valoir que le prêt litigieux a permis d'acquérir des titres qu'elle a revendus avec une plus-value sur actions qui rentre dans le résultat imposable de la société mais se retrouve extraite des réserves car elle est exonérée en vertu du Code des impôts sur les revenus à condition comme c'était le cas ici que la plus-value porte sur des actions dont les dividendes bénéficient du régime de RDT (article 192, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992) ; qu'elle a réinvesti ces montants dans l'achat d'autres titres qui ont servi à leur tour au nantissement en sûreté du prêt et finalement qu'elle a apporté ces participations avec d'autres à une société qui a repris le prêt à son compte ; que conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, la plus-value sur actions ici exonérée à l'impôt des sociétés parce qu'elle porte sur des actions qui remplissent les conditions légales pour obtenir l'exonération, doit être considérée comme un revenu imposable : la plus-value sur actions est en principe imposable mais se voit exonérée dans un cas précis prévu par l'article 192, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, il ne s'agit dès lors pas d'un revenu non imposable.

Or il est avéré que le prêt a servi à l'acquisition des actions Findaure, qui ont été revendues avec une plus-value, inférieure de moitié au coût des intérêts du financement ayant servi à leur acquisition. Certes il s'agit en principe d'un revenu imposable mais exonéré dont le prix obtenu n'est pas discuté par l'administration. Ceci est toutefois sans aucune importance dès lors que le but de l'opération est purement fiscal et la seule raison d'être de l'achat des actions est le financement, au sein du groupe qui doit justifier une charge d'intérêts suffisamment importante pour détruire le résultat imposable alors que la plus-value ne résulte que d'un jeu d'écritures interne.

La [demanderesse] se réfère aux bilans pour justifier de la valorisation des actions, bilans dont le groupe qui le contrôle a l'entière maîtrise a, comme il sera démontré ci-après, une incidence sur la solution du litige eu égard aux périodes d'achat et de vente et aux données auxquelles la [demanderesse] renvoie pour justifier les différences dans ces prix d'achat et de vente.

Eu égard au cadre dans lequel se situent l'opération et les intérêts liés, même pas contestés, entre toutes les sociétés opératrices des diverses manipulations juridiques, l'administration peut se limiter à démontrer les dates d'achat et de vente des actions pour en déduire qu'au moment de l'achat le 19 décembre 1996, la [demanderesse] et en tout cas la SNGI devaient connaître la valeur des actions Findaure, à son bilan du 31 décembre 1996, c'est-à-dire la valeur convenue des parts au moment de la revente qui devait intervenir avant le 30 novembre 1997 alors que pour l'achat ils renvoyaient à la valeur bilantaire du 31 décembre 1995.

L'administration démontre ainsi par déduction que les acteurs de l'opération ne connaissaient pas seulement la valeur d'achat des actions et le taux d'intérêt du capital emprunté mais également la valeur de revente, ce qui implique qu'il s'agissait d'une opération sans aucun risque pour l'ensemble des opérateurs, tous membres du même groupe financier et que l'opération n'était dès lors pas destinée à produire une plus-value sur actions, mais à partager des bénéfices en fonction des charges fiscales respectives auxquels ces bénéfices étaient soumis sans qu'aucun opérateur n'ait à supporter un quelconque risque réel quant à l'évolution du cours des actions achetées par la [demanderesse].

Les opérateurs se sont dès lors limités à camoufler un partage de bénéfices dont ils connaissaient toutes les données par une série de manipulations comptables entre les sociétés faisant partie du même groupe afin d'alléger la pression fiscale pesant sur ces bénéfices.

L'administration peut dès lors contester la charge d'emprunt en se fondant sur la démonstration par présomption que l'opération était fictive dès lors que les acteurs de l'opération connaissaient toutes les données tant du prêt que du prix d'achat et de revente des actions au jour de l'achat et que la plus-value exprimée n'était et n'a jamais été le but de l'opération qui est soumise à notre examen.

Le contribuable supporte la charge de la preuve tant de la réalité que du caractère déductible des charges professionnelles.

En n'apportant pas la preuve contraire de la démonstration par présomptions soulevée par l'administration que la charge d'intérêts n'a pas un caractère professionnel puisqu'elle n'avait pas pour but d'acquérir des revenus mais simplement de distribuer des bénéfices au sein du groupe à l'aide d'une détermination arbitraire du prix d'achat - les parties le justifient par un bilan établi 11 mois 1/2 avant l'achat - et de vente - les parties le justifient par un bilan établi 11 mois avant la vente et connu au jour de l'achat - sans avoir égard à la valeur réelle des actions, la [demanderesse] reste en défaut de démontrer le caractère professionnel de la charge qu'elle entend déduire.

L'administration démontre dès lors par présomptions que la charge d'intérêts de ce prêt n'a pas été consentie pour acquérir des revenus imposables.

Que la société aurait formellement agi dans les limites de son activité sociale en acquérant lesdites actions et en contractant un prêt à cet effet, et que le taux de 5, 75 p.c. ne soit pas critiqué par l'administration sont, eu égard à l'ensemble de l'opération, sans aucune pertinence.

Certes l'administration ne peut s'immiscer dans un contrôle de la gestion par la société de son activité sociale ; elle peut toutefois constater le caractère fictif d'une opération et l'absence d'une plus-value lorsqu'elle démontre, ne fût-ce que par présomptions, que les acteurs de l'opération connaissent ou devraient connaître, au jour de l'achat, tant le prix d'achat que le prix de revente des actions ; ce faisant l'administration ne contrôle aucunement l'opportunité de la dépense consentie ce qui lui serait interdit.

Dès lors que toutes les sociétés sont entièrement contrôlées par les mêmes personnes, le fait que le vendeur et l'acheteur des actions soient différents est pour l'appréciation des faits sans pertinence.

[La demanderesse] reste dès lors en défaut de démontrer que les charges d'intérêts créées de toute pièce pour anéantir le bénéfice taxable déjà partagé depuis le 3 octobre 1996 sont des charges professionnelles déductibles ».

Griefs

Le juge ne peut faire prévaloir une « réalité économique » qui serait différente de la réalité de conventions conclues par les parties, dès lors que celles-ci ne comportent pas de simulation et que les parties en ont accepté tous les effets.

Plus précisément, il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc ni partant fraude fiscale lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences même si ces actes sont accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale.

Or, aucune des constatations de l'arrêt ne permet de conclure que les opérations qu'il critique et auxquelles il refuse de donner effet en ce qui concerne la déductibilité des intérêts litigieux seraient entachées de simulation. Les circonstances que ces opérations auraient eu un but purement fiscal, qu'elles auraient été réalisées entre des sociétés liées par un même intérêt, que ces opérations ne comportaient aucun risque financier et qu'elles étaient au contraire liées à une perspective de partage de bénéfices entre les opérateurs ne permettent pas de conclure que ceux-ci n'auraient pas accepté toutes les conséquences de leurs actes et que les opérations seraient simulées.

Bien au contraire, l'arrêt relève expressément que l'Etat « ... ne plaide pas la simulation et a abandonné ses accusations des charges fictives ».

En déduisant, de ces seules considérations, qui se bornent à critiquer l'opportunité économique des opérations analysées, et plus particulièrement l'opération d'emprunt qui se trouve à l'origine de la déduction litigieuse des intérêts, que ces opérations auraient revêtu un caractère fictif, l'arrêt viole la notion légale de simulation (article 1321 du Code civil), le principe de la force obligatoire et de la liberté des conventions (article 1134 du Code civil), le principe selon lequel l'existence des conventions est opposable aux tiers (article 1165 du Code civil), y compris le fisc. En refusant, sur la base de ces considérations, la déductibilité des intérêts payés par la demanderesse en rémunération de l'emprunt contracté pour financer l'achat des actions de la

société Findaure, l'arrêt viole les articles 49, 52, 53, 55, 56 et 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 7 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992.

III. La décision de la Cour

Sur le premier moyen :

Quant à la première branche :

Les dépenses d'une société commerciale peuvent être considérées comme des frais professionnels lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession, c'est-à-dire qu'elles se rattachent nécessairement à l'activité sociale.

Il ressort des constatations de l'arrêt attaqué qu'un montage complexe d'ingénierie fiscale a été organisé à partir de la cession par la société privée à responsabilité limitée Night Music, ancienne dénomination de la demanderesse, de l'universalité de ses actifs et de la cession par cette même société de la totalité de ses parts sociales, que ce montage comprenait notamment la modification, le 9 décembre 1996, de la dénomination Night Music en Salvinvest et de l'objet social de la société en vue de lui permettre, notamment, de prendre des participations par l'achat, le 19 décembre 1996, des actions de la société de droit français Findaure et la souscription, à la même date, d'un emprunt gagé par ces actions et que le montage a été conçu comme une « opération unique de vente d'une base taxable », constituant un ensemble « dont chacune des phases contractuelles ne forme qu'un maillon indispensable à la réalisation de son but », à savoir détruire la base taxable et partager le bénéfice escompté, au détriment du Trésor.

L'arrêt attaqué déduit, sans être critiqué, de son analyse des diverses opérations qui ont permis la réalisation du montage que « le changement de l'objet social [...] n'est qu'une des manipulations nécessaires à la réalisation

du profit de la destruction de la base taxable de [la société Night Music] déjà partagé » et que la demanderesse « ne peut se prévaloir du changement de son objet social sans se prévaloir de sa propre turpitude, dont elle ne se cache pas d'ailleurs et qui entache la vente des actions et toutes les opérations qui s'ensuivent, car au jour de la vente des actions, la s.p.r.l. Night Music n'était pas une société holding » et considère, dès lors, que c'est à l'époque de la vente des actions par les actionnaires de la société Night Music, le 3 octobre 1996, qu'il faut se placer pour apprécier le sort fiscal des intérêts relatifs à l'emprunt contracté par la demanderesse, soit à un moment où des activités telles que prendre des participations dans diverses sociétés et se faire consentir des prêts à cet effet n'entraient pas dans son objet social.

L'arrêt attaqué justifie ainsi légalement sa décision de rejeter la déduction des intérêts exposés par la demanderesse pour le remboursement de l'emprunt contracté en décembre 1996.

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

Quant à la seconde branche :

Il résulte des énonciations reproduites dans la réponse à la première branche que l'arrêt attaqué ne déduit pas par présomption d'opérations antérieures à la modification des statuts de la demanderesse que les actes d'achat et d'emprunt accomplis postérieurement n'entraient pas dans l'objet social de la demanderesse.

Le moyen, en cette branche, manque en fait.

Sur le second moyen :

La décision de l'arrêt relative à la non-déductibilité des intérêts de l'emprunt étant légalement justifiée par les motifs vainement critiqués par la première branche du premier moyen, le moyen ne saurait entraîner la cassation.

Dénué d'intérêt, le moyen est, comme le soutient le défendeur, irrecevable.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de cinq cent vingt-quatre euros quarante-sept centimes envers la partie demanderesse et à la somme de septante-six euros septante-six centimes envers la partie défenderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Claude Parmentier, les conseillers Didier Batselé, Albert Fettweis, Sylviane Velu et Martine Regout, et prononcé en audience publique du neuf novembre deux mille sept par le président de section Claude Parmentier, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Marie-Jeanne Massart.