

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N° F.05.0098.F

ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12, poursuites et diligences du directeur régional des contributions directes à Mons, dont les bureaux sont établis à Mons, digue des Peupliers, 71,
demandeur en cassation,

contre

1. **C. P.**,
défendeur en cassation,
ayant pour conseil Maître Marc Baltus, avocat au barreau de Bruxelles,
dont le cabinet est établi à Saint-Gilles, rue de Bordeaux, 49,
2. **M. C.**,
défenderesse en cassation,

ayant pour conseil Maître Pierre Willemart, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à Watermael-Boitsfort, boulevard du Souverain, 100.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 22 juin 2005 par la cour d'appel de Mons.

Le président de section Claude Parmentier a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

II. Le moyen de cassation

Le demandeur présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- articles 49 et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 ;
- article 373, § 1^{er}, du même code, tel qu'il existait avant sa modification par l'article 33 de la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

Décisions et motifs critiqués

Saisie d'un « litige port(ant) sur la question de savoir si les remboursements, durant les exercices litigieux, de sommes que (le défendeur) avait antérieurement détournées à son profit dans le cadre de son activité de curateur de faillites, sont ou non déductibles à titre de charges professionnelles », et après avoir rappelé « que les dépenses professionnelles sont celles qui sont inhérentes à l'exercice de la profession, c'est-à-dire celles qui, par leur nature, sont inséparables de l'activité professionnelle »,

la cour d'appel a décidé,

d'une part, « qu'il doit être admis que les remboursements de sommes détournées opérés par [le défendeur] ont en l'occurrence le caractère de charges professionnelles » aux motifs :

- « que l'obtention par (le défendeur) des sommes détournées n'a été rendue possible que par son activité professionnelle et est, partant, indissociable de celle-ci » ;

- « que, de même, l'obligation de remboursement pesant sur [le défendeur] et qui a donné lieu aux paiements litigieux avait pour seule origine la réparation de fautes commises dans l'exercice de cette même activité, (de sorte que) cette obligation était également de nature professionnelle » ;

- « qu'à cet égard, de même que le caractère taxable ou non des indemnités ne dépend pas de leur licéité, il n'existe aucune raison d'opérer une distinction selon que l'obligation de remboursement trouve son origine dans une faute volontaire ou une faute involontaire » ;

- « qu'il est sans importance que les remboursements n'aient été effectués qu'après la cessation par (le défendeur) de son activité antérieure d'avocat et de curateur de faillites, la Cour d'arbitrage (ayant) décidé que les articles 49 et 53, 1°, (du Code des impôts sur les revenus 1992) violent les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les charges et dépenses nécessitées par une activité professionnelle antérieure mais supportées postérieurement à la cessation de celle-ci ne sont pas déductibles » ;

et, d'autre part, qu' « il apparaît qu'il existe un double emploi donnant lieu à dégrèvement sur la base de l'article 376 (du Code des impôts sur les revenus 1992) entre la taxation du montant des sommes détournées durant des exercices antérieurs et les taxations établies sans déduction des mêmes sommes restituées pendant les exercices litigieux, ce double emploi (étant) d'autant plus manifeste que c'est en prenant connaissance de l'existence et du montant des remboursements effectués par (le défendeur) que l'administration a établi le montant des revenus détournés à imposer » ;

confirmant ainsi le jugement rendu le 12 mars 2003 par le tribunal de première instance de Mons qui, en application de l'article 376, § 1^{er}, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, avait ordonné « le dégrèvement des cotisations à l'impôt des personnes physiques et à la taxe communale

additionnelle établies sous les articles 757.599.174, 761.498.175, 771.922.993, 783.880.884 et 792.004.745, respectivement du rôle des exercices d'imposition 1995 à 1998 formé pour la recette des contributions directes de Tournai 1 ».

Griefs

Le double emploi de nature à donner lieu à un dégrèvement d'office en application de l'article 376, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, suppose qu'un même revenu ait fait l'objet de plusieurs impositions, dont l'une exclut légalement l'autre, étant entendu que seule l'imposition illégalement établie peut donner lieu au dégrèvement d'office.

Le dégrèvement d'office des cotisations litigieuses pour cause de double emploi est dès lors subordonné à la condition que les remboursements, durant les exercices litigieux, des sommes que le défendeur avait antérieurement détournées à son profit à l'occasion de l'exercice de son activité de curateur de faillite, puissent être légalement qualifiées de frais professionnels déductibles.

En l'espèce, même si les sommes détournées par le défendeur sont de nature à constituer un revenu professionnel imposable dans son chef parce qu'elles proviennent, fût-ce indirectement, d'activités de toute nature et que la loi inclut parmi les revenus professionnels imposables notamment les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle, les remboursements ultérieurs des sommes que l'intéressé avait détournées et qui ont été imposées dans son chef au titre de revenus professionnels ne constituent pas pour autant des frais professionnels légalement déductibles, lesquels doivent être inhérents à l'exercice de l'activité professionnelle dès lors qu'en vertu de l'article 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, « ne constituent pas des frais professionnels (déductibles en application de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992), les dépenses ayant un caractère personnel, telles que (...) toutes (...) dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession ».

En effet, s'il est vrai que l'obtention des sommes détournées par le défendeur n'a été rendue possible que par son activité professionnelle d'avocat et, plus particulièrement par celle de curateur de faillite, il n'en résulte pas que ces détournements de fonds opérés à l'occasion de l'exercice de cette activité

seraient indissociables de celle-ci comme le décide l'arrêt attaqué, sauf à considérer que l'appropriation par un curateur de faillite de sommes revenant à la masse des créanciers ressortit spécifiquement à la mission qui lui est dévolue par le tribunal de commerce, ce qui ne se peut.

De même, le remboursement des sommes détournées en réparation des fautes commises à l'occasion de l'exercice de cette activité de curateur ne constitue pas l'exécution d'une obligation de nature professionnelle dès lors que lesdites fautes ne consistent pas en de simples erreurs de fait ou de droit commises dans l'exercice de la curatelle mais dans l'appropriation délibérée de diverses sommes revenant à la masse des créanciers, appropriation véritablement incompatible avec la mission dévolue au curateur par le tribunal de commerce et dont l'article 575, 4°, alinéa 2, du Code de commerce applicable au cours des années 1994 à 1998 prévoit expressément la restitution, de sorte que ledit remboursement constitue une conséquence que la loi elle-même attache à des actes accomplis, sans doute à l'occasion de l'activité de curateur, mais délibérément en marge de ladite activité et au mépris de la loi pénale.

Il s'ensuit que les remboursements litigieux ne sont pas inhérents à l'exercice de l'activité professionnelle du défendeur, à défaut de présenter un lien de nécessité avec cet exercice, conformément aux exigences des articles 49 et 53, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, et que, partant, leur déduction en frais professionnels doit être refusée en tout état de cause, la cessation ou non de l'activité professionnelle de curateur de faillite au moment où les remboursements ont été effectués restant, en tant que telle, sans incidence aucune sur le refus de leur déduction et l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 21 juin 2000 sur l'enseignement duquel se fonde l'arrêt attaqué restant sans application en l'espèce.

Il résulte de ce qui précède que l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision que les remboursements de sommes détournées par le défendeur à l'occasion de l'exercice de son activité de curateur de faillite, constituent des frais professionnels déductibles de nature à fonder un double emploi justifiant un dégrèvement d'office et que, au contraire, il viole les dispositions légales visées au moyen.

III. La décision de la Cour

Il résulte des articles 49, alinéa 1^{er}, et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 que les dépenses peuvent être considérées comme des charges professionnelles lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession.

L'arrêt constate que le défendeur a illicitement détourné à son profit des sommes qu'il avait perçues en qualité de curateur de faillite.

En considérant que l'obtention de ces sommes n'a été rendue possible que grâce à l'activité professionnelle du défendeur et que son obligation de remboursement était également de nature professionnelle, l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision que les remboursements constituent des frais professionnels déductibles et, partant, qu'il existe un double emploi justifiant un dégrèvement d'office.

Le moyen est fondé.

A titre subsidiaire, les défendeurs demandent à la Cour de poser à la Cour constitutionnelle deux questions préjudicielles portant, l'une, sur la compatibilité des articles 49 et 53 du Code des impôts sur les revenus 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, l'autre, sur la compatibilité de l'article 49 susvisé avec les articles 14 et 170 de la Constitution.

S'agissant de la première question, d'une part, l'illégalité dénoncée ne gît pas dans les articles 49 et 53 qui n'établissent eux-mêmes aucune distinction entre des contribuables.

D'autre part, les défendeurs ne précisent pas en quoi les articles 49 et 53 violeraient l'article 172 de la Constitution.

S'agissant de la seconde question, l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qu'il détermine les conditions de déductibilité des charges professionnelles, n'a pas une fonction répressive et le refus d'admettre la déduction des sommes litigieuses ne constitue pas une sanction.

La question repose, dès lors, sur une hypothèse erronée.

Il n'y a pas lieu de poser les questions préjudicielles.

Par ces motifs,

La Cour

Casse l'arrêt attaqué ;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé ;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond ;

Renvoie la cause devant la cour d'appel de Bruxelles.

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, Daniel Plas et Martine Regout, et prononcé en audience publique du quatorze décembre 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.