

Arrêt de la Cour d'Appel de Liège du 6 janvier 1999

Quant à la procédure:

Attendu que la procédure litigieuse se rapporte à une procédure de rectification du chiffre du revenu taxable dans le chef de la requérante pour l'exercice en cause;

Que cette procédure n'est pas en soi critiquée

Attendu que l'administration souligne à raison que les pièces nouvelles déposées en dehors du délai légal d'ordre public doivent être écartées des débats;

Que cependant le rapport du réviseur S a été déposé le 19 janvier 1996 dans le délai légal, le dossier administratif ayant été versé au dossier de la cour dès le 27 novembre 1995 et que cette pièce constituant une pièce nouvelle a été déposée dans le délai;

Que le texte de doctrine déposé par la requérante le 9 décembre 1998 ne peut être considéré comme une pièce nouvelle qu'il conviendrait d'écarter des débats

Que les termes de la loi relatifs au dépôt de pièces nouvelles endéans un délai de 60 jours à dater du dépôt par le directeur de l'expédition de sa décision, doivent être interprétés de manière raisonnable et que l'argumentation de l'administration doit être justifiée en tenant compte du fait que le texte de la loi n'a pour objet que d'écarter la surprise, d'interdire de produire devant la Cour d'appel des éléments qui étendraient les débats sur un terrain inconnu, au-delà des limites dans lesquelles la Cour est saisie

Qu'il n'en est pas ainsi de textes de doctrine ou de jurisprudence;

Quant au fond:

Attendu que la SA. M a été constituée le 21 décembre 1988 et acquis immédiatement après sa constitution 419 parts (sur 420) de la S.P.R.L. S C;

Que cette participation dans la S.P.R.L. S C a été valorisée à l'actif du bilan en y incorporant un surpris par rapport à la valeur comptable, surpris représentatif du goodwill de la société acquise

Attendu que la société requérante clôture son exercice comptable le 31 mars de chaque année

Attendu que durant l'exercice comptable 1990-1991, la S.P.R.L. S C a attribué à sa société mère, l'actuelle requérante, les dividendes suivants

- le 9 avril 1990, un montant net de 15.009.208 BEF après prélèvement d'un précompte mobilier de 5.003.069 BEF,

- le 28 mars 1991, un montant net de 13.467.857 BEF après prélèvement d'un précompte mobilier de 4.489.285 BEF;

Attendu que dans sa déclaration relative à l'exercice d'imposition 1991, la S.A. M a postulé sur base de l'article 111 § 1er du code des impôts sur les revenus 1964 (loi du 22 décembre 1989) la déduction au titre de revenus déjà taxés d'un montant correspondant à 90 % des dividendes distribués, soit 34.172.477 BEF;

Attendu qu'elle a prétendu également à l'imputation d'un précompte mobilier de 9.492.354 BEF;

Qu'elle n'a procédé, au cours de l'exercice concerné, à aucune réduction de valeur sur sa participation dans la S.P.R.L. S C à la suite de la distribution des bénéfices distribués par prélèvement sur les réserves

Qu'en effet si une réduction de valeur a été actée, elle se rapportait à l'exercice antérieur (réduction actée en mars 1990) et était sans rapport avec la distribution des dividendes versés par la société liée et donc avec le régime des revenus définitivement taxés;

Attendu que l'administration a envoyé à la requérante le 16 juillet 1992 un avis de rectification, par lequel elle a refusé l'application du régime de déduction du résultat global des revenus déjà taxés

Que l'administration a indiqué dans son avis de rectification qu'en vertu de l'article 111 § 3 du code des impôts sur les revenus 1964, les revenus visés par la société n'étaient pas déductibles dans la mesure où leur attribution ou mise en paiement entraîne une réduction de valeur des actions ou parts auxquelles ils se rapportent

Qu'elle a invoqué en outre qu'en vertu de l'article 192 al. 2 du code des impôts sur les revenus 1964 aucun précompte mobilier ne pouvait être imputé à raison des dividendes dans la mesure où leur attribution ou mise en paiement entraîne une réduction de valeur ou moins-value des actions ou parts auxquelles ils se rapportent;

Qu'elle a conforté sa position par les réponses apportées par le ministre à des questions parlementaires (question parlementaire du 13 septembre 1990, n° 598, M. Van Renterghem, Bull. Q.R. Ch. 1990-1991, n° 135, p. 11.186; Bull. Contr. n° 704, page 852 et question parlementaire du 7

novembre 1990 n° 646, M.Daems, Bull. Q.R. Ch. 1990-1991, n°138 p.11596 ; Bull Contr n° 705, page 1185);

Attendu qu'elle soutient essentiellement que la valeur réelle de la participation détenue par la S.A. M dans la S.P.R.L. S C a diminué suite à la distribution des dividendes litigieux par prélèvement sur les réserves par rapport à la valeur fiscale de la participation avant cette distribution;

Attendu que le litige soumis à la cour pose le problème de savoir quel est le contenu de la notion de "réduction de valeur" et comment ce terme doit être interprété dans le cadre du code des impôts sur les revenus 1964

Qu'il n'est pas contesté que cette notion est définie par le droit comptable de manière précise et que ce droit est antérieur à la loi du 22 décembre 1989 limitant la déductibilité des revenus déjà taxés;

Attendu que le rapport au Roi précédant l'arrêté du 8 octobre 1976 a souligné qu'il fallait "éviter les distorsions de fonds entre les dispositions du présent arrêté et les règles qui président à la détermination de la base taxable"

Que ce rapport citait plus particulièrement les règles en matière d'évaluation d'amortissement, de réduction de valeur et provision pour risques prévues dans l'arrêté, lesquelles " seront acceptées par l'administration fiscale pour la détermination de l'assiette taxable, sauf dans la mesure où il y serait dérogé explicitement par la législation fiscale "

Que la cour de cassation a expressément reconnu ces principes en soulignant que" sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable" (Cass. 20 février 1997, Pas. 1997, p.100);

Attendu que ni le texte de la loi fiscale, ni les travaux préparatoires ne confèrent au terme "réduction de valeur" une signification fiscale particulière, dérogatoire du droit comptable qui définit précisément ce concept;

Attendu qu'il faut donc en conclure que la notion de "réduction de valeur" en droit fiscal correspond à celle existant en droit comptable

Que la société requérante n'a acté en comptabilité aucune réduction de valeur de sa participation à la suite de la distribution de bénéfices par prélèvement sur les réserves

Qu'en conséquence les conditions prévues par l'article 111 § 3 du code des impôts sur les revenus 1964 ne sont pas remplies et qu'en

conséquence aucun obstacle légal ne s'oppose à l'application du régime spécifique aux revenus déjà taxés

Qu'il sied de rappeler que la ratio legis du troisième et dernier paragraphe de l'article 111 du code des impôts sur les revenus 1964 était de mettre un terme à l'usage impropre suivant (Kleynen, G "les revenus mobiliers", in dossier Biblio, Fiscalité 4 - 1990, p.6) *"la distribution, par une société, de dividendes provenant de réserves taxées peut avoir une double conséquence comptable pour l'actionnaire. Celui-ci perçoit bien sûr un produit financier, le dividende, mais il peut éventuellement également acter une réduction de valeur sur la participation détenue. La distribution de réserves a en effet entraîné une diminution de l'actif net de la société distributrice et donc de la valeur de celle-ci. Si comptablement l'opération est neutre, elle peut être, d'un point de vue fiscal, intéressante si l'actionnaire peut déduire de son bénéfice imposable non seulement la réduction de valeur sur sa participation, mais aussi le produit financier au titre de R.D.T., à supposer les conditions de déductibilité réunies. L'article 111, § 3 C.I.R rend donc cette manoeuvre impossible..."* (J.P.Lagae, le régime fiscal des sociétés en Belgique, éd. 3.Barreau de Bruxelles, 1990, p.129 et 138)

Attendu que la logique et le bon sens permettent de conclure que ce n'est que s'il y a une déduction de réduction de valeur ou de moins-values actées dans la comptabilité qu'il y a risque de double déduction, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper du fait que la loi n'a pas précisément indiqué que la réduction de valeur concernée devait être actée en comptabilité;

Que si la société détentrice de la participation n'y a pas procédé, il n'y a pas de risque de double déduction et le régime de déductibilité des revenus déjà taxés doit être appliqué conformément à la loi

Que raisonner autrement conduit à vider de son sens le régime de déductibilité des revenus déjà taxés, à le rendre inapplicable si cette thèse devait être acceptée pour toute distribution de dividende d'une société liée puisque cette seule distribution aurait pour effet de réduire à chaque coup, la valeur de l'actif net, et finalement à faire ressurgir une double imposition que le régime des revenus déjà taxés vise précisément à éviter;

Attendu que le refus de la déduction au titre de revenus déjà taxés, même si aucune réduction de valeur n'est actée dans la comptabilité, donnerait au pouvoir taxateur un pouvoir exorbitant conduisant à l'insécurité juridique, en dépit des règles de la loi comptable qui, à défaut de volonté formelle du législateur, doivent s'appliquer, puisqu'il est admis que le droit élaboré en la matière vise précisément à garantir la clarté et la sincérité des comptes notamment vis-à-vis des tiers, et donc en dernière analyse la sécurité juridique;

Que les considérations du ministre des finances en réponse à une question parlementaire ne peuvent être assimilées à la loi mais tout au plus à des circulaires administratives qui ne peuvent se substituer à celle-ci (Cass. 19 février 1998, Larcier Cassation 1998, n° 690, p.127; Liège 14 juin 1996, J.D.F.1997, p.122; Mons 9 mars 1990 FJF 90/94 ; Bruxelles 7 mai 1991, FJF 91/117);

Que l'administration n'établit pas que la société requérante aurait été contrainte en vertu des règles comptables d'acter pour l'exercice litigieux une réduction de valeur .

Attendu que la cour relève enfin que l'administration n'est pas dépourvue de moyens légaux pour combattre une double déduction qui serait à dessein différée, puisque les dispositions de l'article 111 § 3 du code des impôts sur les revenus 1964 étaient larges et n'exigeaient nullement que la réduction de valeur soit déduite des bénéfices de la période imposable durant laquelle les revenus ont été recueillis, en sorte qu'une imposition pouvait être établie si par la suite, une réduction de valeur actée dans la comptabilité qui serait fondée sur la distribution de dividendes, avait été effectivement actée

Que l'administration disposait en effet d'un délai de trois ans pour procéder à l'établissement de l'impôt, délai porté à cinq ans, si la contribuable avait agi dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (articles 258 et 259 code des impôts sur les revenus 1964

Qu'en l'espèce il n'y a pas eu de réduction de valeur actée

Que le recours est fondé

PAR CES MOTIFS

Vu l'article 24 bis de la loi du 15 juin 1935,

La Cour,

Statuant contradictoirement,

Reçoit le recours

Le dit fondé;

Ordonne le dégrèvement de la cotisation litigieuse

Condamne l'Etat belge, ministère des finances, à rembourser à la requérante toutes sommes qui auraient été indûment perçues de la cotisation en cause avec les intérêts moratoires

Condamne l'Etat belge, ministère des finances, aux frais.