

Notes et commentaire

Arrêt de la Cour de Cassation du 18 janvier 2001 N° de rôle F 990114F

Vu l'arrêt attaqué, rendu le 28 avril 1999 par la Cour d'appel de Liège;

Sur le moyen pris de la violation des articles 149 de la Constitution, 49, 53, 1°, 183 du Code des impôts sur les revenus 1992 et, pour autant que de besoin, de l'article 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, en ce que, saisie du recours de la demanderesse contre une décision de la direction régionale des contributions à Liège qui avait rejeté la réclamation de la demanderesse contre une cotisation à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 1992, la cour d'appel dit ce recours non fondé " quant aux cotisations proprement dites" et ordonne la réouverture des débats en ce qui concerne les accroissements, aux motifs que la demanderesse " a effectué des opérations de type 'option call' et 'option put' au sujet desquelles elle entend déduire les frais exposés", (...);

que "de la circonstance qu'une société commerciale est un être moral exclusivement créé en vue d'une activité lucrative, il ne se déduit pas que toutes ses dépenses ont un caractère professionnel et sont déductibles de son bénéfice brut; que leur déduction est subordonnée à la preuve qu'elles se rattachent nécessairement à l'exercice de son activité sociale (...); qu'il est donc incontestable que les dépenses d'une société doivent être en rapport de nécessité avec son activité sociale; qu'en décider autrement aboutirait à rendre déductibles les opérations les plus fantaisistes qu'entreprendraient une société, pour le seul motif qu'elles auraient été accomplies précisément par une société, ce qui serait en outre discriminatoire par rapport aux personnes physiques; que dans les circonstances de la cause la (demanderesse) ne démontre absolument pas en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie par ses statuts; que cette condition d'application de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 (n'est) pas remplie,

alors que, première branche,

(I) l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 figurant au titre "Impôt des personnes physiques", mais applicable à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 183 du même Code, dispose: " à titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant ...";

(II) que selon l'article 53 dudit Code, "ne constituent pas des frais professionnels:

1° les dépenses ayant un caractère personnel, tels que le loyer et les charges locatives afférents aux biens immobiliers ... affectés à l'habitation, les frais d'entretien du ménage, d'instruction ou d'éducation et toutes autres dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession"; que cette dernière disposition doit être rapprochée de l'article 52, 1°, qui permet la déduction du loyer et des charges locatives des biens immobiliers "affectés à l'exercice de la profession"; qu'elle signifie simplement que sont seuls déductibles du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques les frais "inhérents à l'exercice de la profession"; que cette règle ne concerne évidemment pas les sociétés qui sont des personnes morales exclusivement créées en vue d'une activité lucrative, dont tous les avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et dont tous les revenus sont dès lors professionnels en vertu de l'article 37 du Code; que d'après l'article 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, la comptabilité d'une personne morale doit comprendre l'ensemble de ses opérations, de ses avoirs et droits et de ses dettes, obligations et engagements, et par conséquent l'ensemble de ses dépenses et frais, à la différence de la comptabilité des commerçants personnes physiques, qui ne doivent couvrir ces éléments que "lorsque ceux-ci relèvent de leur activité commerciale"; que, par conséquent, tous les frais d'une société commerciale dotée de la personnalité juridique relèvent de son activité commerciale et présentent donc un caractère professionnel; que la distinction faite par l'article 53, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 entre des dépenses ayant un caractère personnel et des dépenses inhérentes à l'exercice de la profession n'est pas applicable à une telle société;

(III) que si tous les frais et dépenses d'une société commerciale revêtent un caractère professionnel, il n'en résulte assurément pas que ces frais et dépenses soient nécessairement déductibles pour la détermination des bénéfices imposables de la société; que cette déduction est subordonnée à la condition que ces frais et dépenses aient été engagés ou payés "en vue d'acquérir ou de conserver" des revenus (article 49 précité), et non, par exemple, dans le but d'avantager les associés ou des tiers;

(IV) qu'en l'espèce, pour décider que les frais engagés par la demanderesse au cours de la période imposable pour effectuer "des opérations de type 'option put' et 'option call' ne sont pas fiscalement déductibles en vertu de l'article 49 précité, l'arrêt se fonde sur le seul motif que la demanderesse ne démontre pas "en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie dans ses statuts" ,

sans même constater que "les opérations litigieuses" sortiraient des limites de l'objet statutaire de la demanderesse ; que cette décision soumet ainsi la déduction des dépenses et frais de la société demanderesse à une condition que la loi ne prévoit pas et viole dès lors les articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992; que si cette décision se fonde implicitement sur l'article 53, 1°, du Code des impôts sur les revenus 92, elle viole cette disposition légale et l'article 183 dudit Code en étendant aux sociétés la distinction établie par l'article 53, 1° entre les dépenses personnelles d'une personne physique et les frais inhérents à l'exercice de sa profession, et l'article 3 de la loi précitée du 17 juillet 1975;

Seconde branche, en refusant la déduction des frais supportés par la demanderesse pour l'acquisition des options call et des options put pour le motif, pris d'office, que la demanderesse ne démontre pas "en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle qu'elle est définie dans les statuts", sans indiquer la définition de l'objet social figurant dans les statuts de la demanderesse et sans que cette définition ressorte des conclusions des parties ou d'autres pièces auxquelles la Cour pourrait avoir égard, l'arrêt place la Cour dans l'impossibilité d'en contrôler la légalité; qu'il n'est dès lors pas régulièrement motivé (violation de l'article 149 de la Constitution):

Quant à la première branche:

Attendu que de la circonstance qu'une société commerciale est un être moral créé en vue d'une activité lucrative, il ne se déduit pas que toutes ses dépenses peuvent être déduites de son bénéfice brut;

Attendu que les dépenses d'une société commerciale peuvent être considérées comme des frais professionnels déductibles dès lors qu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession, c'est à dire qu'elles se rattachent nécessairement à l'activité sociale;

Attendu qu'en rejetant la déduction des dépenses litigieuses par la considération que la demanderesse ne démontre pas "en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie dans ses statuts", l'arrêt n'ajoute pas à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 une condition qu'il ne prévoit pas;

Attendu que l'arrêt ne se fonde pas, même implicitement, sur l'article 53, 10°, de ce Code;

Quant à la seconde branche:

Attendu que par l'énonciation critiquée l'arrêt fait peser sur la demanderesse la charge de prouver que les opérations litigieuses se rattachent nécessairement à l'exercice de son activité définie dans ses statuts , et considère que la demanderesse ne rapporte pas cette preuve;

Que l'arrêt n'avait pas à définir l'objet social de la demanderesse pour permettre à la Cour d'exercer son contrôle de légalité.

PAR CES MOTIFS,

Rejette le pourvoi,

Condamne la demanderesse aux dépens (...)

(je mets en gras).

Notes et commentaire

1)

L'arrêt attaqué rendu par la Cour d'appel de Liège le 28 avril 1999 a été publié au Journal de Droit Fiscal de juillet - août 1999 - pages 233 et suivantes. Voir la note d'observations de M. Marc Baltus .

2)

L'arrêt de la Cour de Cassation est commenté dans le Courrier fiscal - n° 10 - du 25 juin 2001 - pages 232 et suivantes

3)

Commentaire

La Cour Suprême, par son arrêt, ne s'expose-t-elle pas à la censure de la Cour d'arbitrage en "acceptant" les profits d'opérations "non statutaires" et en en rejetant les charges ?.

Il y a tout lieu de le craindre .

La Cour d'arbitrage a pourtant explicitement dit: " les articles 23, § 1er, 1° à 3°, et 28, 2° considèrent comme revenus professionnels tant les bénéfiques et les profits provenant d'une activité professionnelle en cours que ceux résultant d'une activité professionnelle qui a néanmoins cessé; il s'ensuit que le caractère de revenus professionnels des bénéfiques et profits résultant d'une activité professionnelle antérieure n'est en rien affecté par la cessation de celle-ci.... S'il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider si les effets d'une activité professionnelle qui perdurent au-delà de sa cessation conservent ou non un caractère professionnel, il n'est toutefois pas justifié de prendre en compte, parmi ces effets, les revenus, et de ne pas prendre en compte les charges et dépenses ". (je souligne). (Arrêt n° 75 / 2000 du 21 juin 2000 de la Cour d'arbitrage).

4)

Voir le commentaire intéressant de M. Maxime CHALOT publié dans l'Echo du mardi 4 septembre 2001 - page 218 .