# Cour d'appel: Arrêt du 11 février 2010 (Bruxelles). RG 2008 AR 2502

* Date : 11-02-2010
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20100211-8
* Role number : 2008 AR 2502

COUR d'APPEL de BRUXELLES

Sixième chambre fiscale

 N° de la cause : 2008/AR/2502

 Audience publique du

EN CAUSE DE :

1. Monsieur D., docteur en médecine, et son épouse,

2. Madame J., conjoint aidant,

actuellement domiciliés en France, à (...), ayant fait élection de domicile, pour les besoins de la présente procédure, au cabinet de leur conseil, avenue de l'Hippodrome 50 à 1050 Bruxelles,

appelants,

représentés par Maître Claude MAGIN, avocat, dont le cabinet est établi à 1050 Bruxelles, avenue de l'Hippodrome 50,

CONTRE :

L'ETAT BELGE, SPF FINANCES, en la personne de M. le Directeur régional des contributions directes de Namur, dont les bureaux sont établis à 5000 Namur, rue des Bourgeois 7, bloc C 60,

intimé,

représenté par Maître VERHEYEN, avocat, loco Maître Pascal DUQUESNE, avocat, dont le cabinet est établi à 1480 Tubize, chaussée d'Hondzocht 71.

\*\*\*

 La Cour, après délibéré, prononce en audience publique l'arrêt suivant :

Vu les pièces de la procédure et, notamment :

· le jugement prononcé contradictoirement le 16 juin 2008 par le tribunal de première instance de Nivelles, décision dont il n'est pas produit d'acte de signification;

· la requête d'appel déposée au greffe de la cour le 25 septembre 2008, laquelle est recevable ;

· les conclusions prises de part et d'autre.

Objet du litige

1.

Le litige concerne le supplément de cotisation à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 1995, établi à la charge des époux D. sous l'article 763251 du rôle de la commune de Lasne, à l'issue d'une procédure de rectification de leur déclaration fiscale, dans la mesure où ce supplément d'impôt frappe, à titre de dépenses non admises, des paiements effectués en 1994 pour un montant total de 260.914 F, déclarés sous le code 349, en tant que « pertes professionnelles encore récupérables provenant de périodes imposables antérieures » (pièce N/3 du dossier administratif - cadre XVIII), mais qualifiés de « frais professionnels après cessation » (ce qui correspond au code 704) dans l'annexe à la déclaration (pièce N/4 du même dossier).

Suivant ladite annexe, il s'agit de sommes, non autrement précisées, payées à « Fiducre » (107.500 FB), à « AGF » (20.000 FB),

à « Assurance-crédit » (28.414 FB) et au « Crédit Général » (105.000 FB).

2.

Dans l'avis de rectification ayant précédé l'enrôlement de la cotisation supplémentaire litigieuse, le fonctionnaire taxateur a ajouté le montant de 260.914 FB aux profits imposables de l'année 1994, « sauf preuve contraire (documents prouvant qu'il s'agit d'intérêts et non de remboursements de capital + preuve de la nature professionnelle des emprunts) ».

Les époux D. ont marqué leur désaccord sur la rectification envisagée, dans les termes suivants : « A titre conservatoire, nous ne pouvons marquer notre accord sur le rejet des différentes sommes payées aux établissements de crédit. Ce litige est, en effet, pendant devant la cour d'appel pour les années 1991 et 1992 » (pièce N/28 du dossier administratif) et leur réclamation subséquente (pièce N/38 du même dossier) s'est bornée à renvoyer à cette lettre de désaccord.

3.

Au cours de l'instruction de leur réclamation, les époux D. ont, par lettre de leur mandataire adressée à l'inspecteur instructeur, « marqu[é] [leur] accord sur les rejets suivants :

a) Frais financiers 260.914 (code 349)

à titre transactionnel et dans l'attente de la décision en justice sur les années antérieures » (pièce N/48 du dossier administratif).

4.

A la suite du rejet de leur réclamation par le fonctionnaire délégué par le directeur régional des contributions directes de Namur, les époux D. ont saisi le tribunal de première instance de Nivelles (ci-après « le premier juge ») de la contestation en avril 1999, en signalant - dans leur requête contradictoire - qu'en ce qui concerne les exercices d'imposition 1992 et 1993, « un litige est déjà pendant devant la cour d'appel de Liège, un précédent recours ayant été introduit le 23 avril 1996 et régulièrement signifié le

24 avril 1996 et déposé à la cour d'appel de Liège sous le n° 158/96 ».

Leur demande originaire devant le premier juge tendait à entendre « dire pour droit que les intérêts étaient déductibles » et à entendre ordonner « le dégrèvement [de la cotisation supplémentaire litigieuse, relative à l'exercice d'imposition 1995] au prorata de ce grief ».

5.

Entre-temps, par un arrêt du 22 décembre 1999 (pièce 4 des époux D.), la cour d'appel de Liège a dit non fondé le recours que les époux D. avait dirigé contre les cotisations à l'impôt des personnes physiques des exercices d'imposition 1992 et 1993, en raison de la tardiveté de leur réclamation, de sorte qu'à l'évidence, le sort des paiements faits, durant les années 1991 et 1992, à Fiducre, à AGF, aux Assurances du Crédit ou encore au Crédit Général, n'a pas fait l'objet d'une décision judiciaire quant au fond et que leur taxation comme dépenses non admises a nécessairement été maintenue.

6.

Par le jugement entrepris, du 16 juin 2008, le premier juge a débouté les époux D. de leur demande originaire, relative à l'exercice d'imposition 1995, aux motifs qu'ils « n'établissent pas que les paiements faits [en 1994] le sont uniquement en apurement d'intérêts et que les biens acquis au moyen des fonds empruntés ne sont pas tombés dans [leur] patrimoine privé à l'occasion de la cessation par [D.] de ses activités [de médecin généraliste] ».

Il les a condamnés aux dépens, qu'il a liquidés à 650,00 euros dans le chef de l'Etat belge.

7.

Les époux D. poursuivent la réformation du jugement entrepris, sauf en tant que le premier juge a reçu leur demande et a liquidé les dépens.

Ils réitèrent devant la cour, à l'appui de leur demande de dégrèvement de la cotisation litigieuse, les mêmes griefs que ceux invoqués en première instance, en ajoutant deux nouvelles pièces à leur dossier (pièces 16 et 17, selon ce qui a été acté au procès-verbal de l'audience publique du 8 janvier 2010).

8.

L'Etat belge, pour sa part, demande la confirmation du jugement entrepris en toutes ses dispositions et la condamnation des époux D. aux dépens d'appel.

Discussion

9.

Dans ses conclusions d'appel, l'Etat belge dit « reconnaître que les capitaux empruntés à l'époque l'étaient à des fins professionnelles » (p. 4, al. 2).

L'Etat belge ajoute, par référence à un arrêt de la Cour constitutionnelle, alors Cour d'arbitrage, du 21 juin 2000, qu'il y a lieu d'« admettre les intérêts postérieurs à la cessation dans la mesure où ils se rapportent à des biens acquis à des fins professionnelles et qui ne sont pas tombés dans le patrimoine privé lors de la cessation. A noter que tout remboursement de capital est à exclure » (ses conclusions, pp. 2 et 4).

Toutefois, l'Etat belge souligne, à bon droit, qu'en matière de frais professionnels, eussent-ils été payés après la cessation d'activité, c'est au contribuable à prouver la réalité et le montant des dépenses à caractère professionnel dont il revendique la déduction.

10.

Alors que, précisément, l'Etat belge déplore, en l'espèce, l'absence de documents probants justifiant la nature, la réalité et le montant des dépenses vantées, les époux D. rétorquent qu'ils « ont déposé un dossier complet à cet égard » (leurs conclusions, p. 12).

Ils reconnaissent cependant eux-mêmes leur incapacité à « produire les documents de base » devant la cour, documents qui auraient été « détruits » (leurs conclusions, p. 13). Aucun cas de force majeure n'est établi, ni d'ailleurs invoqué, à ce propos.

Les quelques pièces éparses versées aux débats sont à ce point insuffisantes que la cour n'arrive même pas à reconstituer les données de fait du litige, à propos desquelles les époux D. ne livrent que de rares fragments.

Ainsi, les époux D. se bornent-ils à préciser, dans leurs conclusions, qu'« une ouverture de crédit avait été accordée [à D.] le 8 juillet 1977 (et non pas 1997 comme erronément mentionné dans la requête) par la Banque du Crédit Général, ouverture de crédit de 200.000,- BF (4.957,57 euro ) portée ultérieurement à 400.000,- BF (9.915,74 euro ) avec la caution solidaire de [Jacqueline] J. » (p. 8), que « les crédits contractés, spécialement celui du Crédit général, répondaient à des besoins de trésorerie pour pallier les retards importants des mutuelles dans le remboursement des honoraires » (p. 12), qu'ils ont, à une date indéterminée (qui pourrait se situer, selon un mail de D. à son conseil, en septembre 1981 ; adde : la dénonciation du crédit par le Crédit Général en novembre 1981 - pièce 1 des époux D.), « quitté la Belgique ruinés, en espérant trouver au Congo (Zaïre à l'époque) un nouveau départ » (p. 12) et qu'« après vente [à une date tout aussi indéterminée] de leur villa à Waterloo, ils restaient débiteurs de sommes importantes envers leur créancier hypothécaire [aucune pièce n'est produite à ce sujet] et d'autres créanciers dont le Crédit Général, Fiducre, les Assurances du Crédit etc. et qu'ils ont dû quitter [à une date encore une fois indéterminée] le Congo, « les mains vides » [il n'y a pas davantage de pièce à l'appui de cette assertion]» (p. 12).

Ils indiquent encore, mais la pièce 15 auxquels ils renvoient est de la plume de D., que Fiducre serait « une société de recouvrement qui a regroupé le solde de diverses créances professionnelles contractées avant 1981 » (leurs conclusions, p. 13).

Quant au paiement aux Assurances du Crédit d'un montant de

28.414 FB, les époux y voient l'exécution de clauses pénales (leurs conclusions, p. 13), mais ne produisent qu'un décompte en chiffres absolus, intégrant également le solde d'un « prêt personnel », sans le moindre contrat permettant de vérifier le mode d'imputation des paiements partiels opérés.

Dans ces conditions, au vu des rares pièces produites devant lui, le premier juge n'a pu que constater, à juste titre, « qu'il ne résulte d'aucun élément du dossier déposé par les [époux D.] que les charges qu'ils ont payées en 1994 ne sont constituées que par des intérêts », qu'ils « restent en défaut de préciser le sort réservé, après la cessation des activités de [D.], aux biens acquis au moyen des fonds empruntés » et qu'ils « ne font dès lors pas la preuve de ce que ces biens ne sont pas tombés dans leur patrimoine privé ».

Le décompte du Crédit Général que les époux D. produisent en degré d'appel (leur nouvelle pièce 16), sans commentaire à l'appui quant aux paiements réellement effectués et à leur mode d'imputation, n'apporte pas d'éclaircissements suffisants pour valoir preuve de quoi que ce soit.

Leur nouvelle pièce 17 n'a pas davantage de valeur probante dès

lors qu'elle émane de D., lequel a affirmé unilatéralement, en avril 2009, que le prêt AGF était un « prêt d'installation pour mobilier médical - installation du cabinet médical avec tout ce que cela comporte » et que les « petits prêts », regroupés chez Fiducre en vue de leur remboursement, auraient servi à l'« achat de matériel acquis étape par étape ». La cour observe en outre incidemment que la thèse des époux D. est empreinte de contradictions - ce qui lui enlève toute crédibilité - en ce qu'ils laissent entendre, en termes de conclusions (p. 12), que les prêts ou crédits concernés ont uniquement servi à faire face à des besoins de trésorerie et non à l'achat de l'un ou l'autre bien à usage professionnel, alors que D. révèle sans ambiguïté, en pièce 17, que les prêts AGF et Fiducre ont permis de financer l'achat de matériel et mobilier médical et que le contrôleur de Beauraing parlait également, en pièce 3, des « investissements effectués dans leur temps ».

11.

A supposer qu'il s'agisse d'intérêts débiteurs ou d'autres frais financiers, la cour n'ignore pas qu'en vertu de l'enseignement de l'arrêt de la Cour d'arbitrage, n° 75/2000, du 21 juin 2000, il serait discriminatoire de rejeter, après la cessation de l'activité professionnelle, la déduction desdits frais s'ils ont pour cause l'exercice antérieur de ladite activité alors que les revenus postérieurs à cette cessation, et ayant pour cause l'activité en question, sont en principe taxables.

Encore faudrait-il, dans les circonstances particulières de la cause, que les intérêts débiteurs et autres frais financiers que les époux D. disent avoir payés en 1994 et dont ils revendiquent la déduction sur pied de l'article 49 du CIR 92 et de l'article 52, 2° du même Code (rangeant parmi les frais professionnels au sens de l'article 49, « les intérêts des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'exploitation » - la cour souligne), trouvent effectivement leur cause dans l'exercice de l'activité professionnelle antérieure de D..

Or les époux D., sur qui pèse la charge de cette preuve, ne donnent aucune précision de nature à établir ce lien causal. Rien ne dit en effet, eu égard au flou artistique dans lequel la cour est tenue, que la persistance des dettes d'emprunts après la cessation, et du cours des intérêts et frais y afférents, ne résulte pas plutôt d'un choix

délibéré des époux D. de conserver tout ou partie des biens professionnels pour un usage désormais privé et/ou d'utiliser les liquidités issues de la cessation à des fins privées.

Les époux D. échouent donc également à faire la preuve requise de ce point de vue.

12.

C'est en vain que les époux D. dénoncent une prétendue violation des principes de bonne administration, qui auraient en l'occurrence, à suivre leur avis, prééminence sur le principe constitutionnel de légalité car il s'agirait d'une appréciation « en fait ».

Les époux D. n'établissent pas, en effet, que la lettre du contrôleur en chef de Beauraing, du 18 juillet 1994, dont ils font grand cas (leur pièce 3), aurait dicté leur comportement de l'époque et les aurait induits en erreur sur la ligne de conduite à adopter.

Non seulement, le contrôleur en chef de Beauraing faisait observer, dans la lettre précitée, que les documents produits devant lui « ne sont pas suffisants pour [lui] permettre de savoir avec certitude s'il s'agit de remboursements de capital ou de paiement d'intérêts » mais, plus fondamentalement, il ressort des écrits de la procédure et des pièces produites (voir principalement, l'arrêt de la cour d'appel de Liège dont question supra, n° 5, à mettre en rapport avec l'annexe aux déclarations fiscales des années 1991 - pièce 10 des époux D. - et 1992 - leur pièce 11) qu'une contestation existait déjà en la matière pour les exercices d'imposition 1992 et 1993 et qu'elle n'a pas été résolue en faveur des époux D..

La lettre précitée du contrôleur en chef de Beauraing n'a en conséquence pas pu créer, dans le chef des époux D., des prévisions justifiées de nature à entraîner, à supposer que cela eût pu être le cas, une annulation de la cotisation pour violation des principes de bonne administration et, plus particulièrement, du droit à la sécurité juridique.

13.

La cour en arrive ainsi à la conclusion que c'est à bon droit que le premier juge a débouté les époux D. de leur demande originaire, faute de preuve.

Les époux D. avaient au demeurant renoncé d'initiative à revendiquer la déduction de la somme litigieuse, de 260.914 FB, au stade de l'instruction de leur réclamation (supra, n° 3), sauf le cas - non avenu - d'une issue favorable de leur litige fiscal afférent aux exercices d'imposition 1992 et 1993.

14.

Les époux D., qui succombent, doivent être condamnés aux dépens d'appel, qu'il convient de liquider, conformément aux conclusions des parties, à 650,00 euros de part et d'autre, ce qui correspond au montant de base de l'indemnité de procédure d'appel pour les demandes évaluables en argent comprises entre 2.500,01 euros et 5.000,00 euros.

\*\*\*

 PAR CES MOTIFS,

 LA COUR, statuant contradictoirement,

 Vu l'article 24 de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire;

 Déclare l'appel recevable mais non fondé ;

En déboute les appelants ;

 Les condamne aux dépens d'appel, liquidés à 650,00 euros de part et d'autre.

\*\*\*

 Ainsi jugé et prononcé en audience publique de la sixième chambre fiscale de la cour d'appel de Bruxelles, le

 où étaient présents et siégeaient :

- J. Verstappen, conseiller ff. président,

- S. Geubel, conseiller,

- M. Moris, conseiller,

- C. De Nollin, greffier,

 C. De Nollin M. Moris

 S. Geubel J. Verstappen.