# Cour de cassation: Arrêt du 30 octobre 2008 (Belgique). RG F.07.0008.F

* Date : 30-10-2008
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20081030-1
* Numéro de rôle : F.07.0008.F

N° F.07.0008.F

JEAN-PIERRE TASSET, société privée à responsabilité limitée dont le siège social est établi à Visé, rue de Liège, 48,

demanderesse en cassation,

représentée par Maître Paul Wouters, avocat à la Cour de cassation, et assistée par Maître Dominique Lambot, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue Vilain XIIII, 17, 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 François T'Kint, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Charleroi, rue de l'Athénée, 9, 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 mars 2006 par la cour d'appel de Liège.

Le président Christian Storck a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

II. Le moyen de cassation

La demanderesse présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

Articles 23, 24, 26, spécialement alinéa 1er, 49, 183 et 185 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt réforme partiellement le jugement déféré, dit pour droit que la base imposable à l'impôt des sociétés de la demanderesse pour l'exercice 1998 (revenus de 1997) est réduite de 37.281,90 euros et, pour l'exercice 1999 (revenus 1998) de 44.658,64 euros, et ordonne les dégrèvements correspondants, aux motifs suivants :

« 2.4. Quant au fond

C'est (la demanderesse) qui supporte la charge de la preuve quant à la réalité de la dépense et quant au caractère professionnel de celle-ci ;

A ce propos il convient donc d'examiner, au-delà des longues considérations théoriques figurant dans les conclusions de [la demanderesse], quelle réalité se cache derrière des facturations au libellé laconique ;

En dépit des développements qu'elle effectue à ce sujet en pages 28 à 30 de ses conclusions de synthèse, [la demanderesse] n'est pas en mesure d'expliquer en vertu de quel calcul ou de quelle logique et sur la base de quelles prestations réelles elle a augmenté le montant de ses redevances au cours des exercices litigieux (1997 et 1998) ;

Cette justification ne résulte pas du simple constat que certains postes (immobilisés machines, mobilier, matériel de bureau, matériel roulant) ont augmenté ;

L'on constate par exemple qu'en 1996, les actifs faisant l'objet des postes susmentionnés passent de 2.654.106 francs à 2.777.316 francs sur la base essentiellement d'une légère augmentation des immobilisés machines mais que, sur la même période, la redevance annuelle passe de 2.800.000 francs à 4.520.000 francs, sans qu'aucune justification concrète et vérifiable soit apportée à ce sujet ;

Si l'on complète les calculs effectués par le tribunal de première instance quant à la relation entre le montant des redevances et les actifs mis à disposition (hors frais de personnel), on constate que tant la situation de départ que son évolution posaient problème :

- 1995 : redevances : 2.300.000 - actifs : 815.000 - personnel : 672.000

- 1996 : redevances : 2.800.000 - actifs : 2.654.106 - personnel : 837.499

- 1997 : redevances : 4.520.000 - actifs : 2.777.316 - personnel : 1.226.216

- 1998 : redevances: 4.880.000 - actifs: 3.994.566 - personnel : 1.402.068

Ainsi, dès 1995, (la demanderesse) paie 1.628.000 francs pour pouvoir bénéficier d'actifs s'élevant à 815.000 francs ;

En 1996, il faut désormais payer 1.962.501 francs pour bénéficier d'actifs jusqu'à concurrence de 2.654.106 francs et [...], au cours des années suivantes, les proportions changent et s'inversent à nouveau puisqu'il faut verser 3.293.748 francs en 1997 puis 3.477.932 francs en 1998 pour bénéficier respectivement d'actifs se chiffrant à 2.777.316 francs et 3.994.566 francs ;

Par ailleurs, [...] en pages 23 et 24 de ses conclusions de synthèse, [la demanderesse] reconnaît que, dans la justification des montants facturés, ne peut intervenir la concession de l'enseigne et de la marque (Bati-Finances nouvellement constituée n'en possédait pas) ou l'autorisation de profiter de l'adresse (les deux sociétés ont leur siège à la même adresse), tandis que rien ne permet d'évaluer le savoir-faire de J-M. T. (qui possède le pouvoir de décision final dans les deux entreprises) et ce, d'autant moins que la société nouvellement créée n'a pas de vocation 'opérationnelle' mais est avant tout une société patrimoniale et que les compétences du sieur T se situent précisément dans le domaine 'opérationnel' ;

Si les frais de personnel ne peuvent être contestés (dans leur principe et dans leur montant), en revanche il est extrêmement malaisé de déterminer quelle a pu être l'ampleur et la nature réelle de la mise à disposition des actifs et il n'est de toute façon pas a priori crédible qu'annuellement le montant payé pour la mise à disposition des actifs excède ou atteigne pratiquement la valeur des actifs eux-mêmes ;

Dans la mesure où le principe de la mise à disposition de tels actifs n'est pas contesté et où une évaluation raisonnable s'avère très délicate faute de paramètres suffisamment fiables, il y a lieu d'accorder à ce titre un montant tout à fait minimal correspondant à dix p.c. de la valeur des actifs (constitués d'immobilisés machines, mobilier, matériel de bureau et matériel roulant) ;

Les seuls montants déductibles seront dès lors fixés à 1.503.948 francs (1.226.216 + 277.732) pour 1997 et 1.801.525 francs (1.402.068 + 399.457) pour 1998 ;

2.5. Quand au raisonnement basé sur l'application de l'article 26 du Code des impôts sur les revenus 1992

C'est [la demanderesse] elle-même qui a postulé la déduction de frais professionnels et [...] la charge de la preuve lui incombait en la matière ;

Le fait qu'elle succombe partiellement sur ce point suffit à justifier le rejet de la déduction et [...] il ne faut par ailleurs pas ipso facto considérer que la différence aurait constitué un avantage anormal et bénévole dans le chef de la société Bati-Finances ;

L'on n'aperçoit pas la pertinence des (trop) longs développements théoriques de [la demanderesse] à ce sujet, dès lors qu'il s'agit uniquement d'apprécier si les déductions revendiquées pouvaient être admises sur la base de l'article 49 dans le chef de la [demanderesse], sans qu'il faille en outre spéculer quant aux conséquences de l'application ou de la non-application de l'article 26 dans le chef d'une autre société, dès lors que les deux articles s'appliquent indépendamment l'un de l'autre et que leur application parallèle dans le chef de deux contribuables différents ne constitue pas une double imposition ;

Par ailleurs, [...] ces articles ne sont complémentaires que dans la mesure où ils permettent de combattre un transfert artificiel de bénéfices d'une société vers une autre en empêchant un appauvrissement artificiel de l'une (surfacturation et rejet de la dépense dans la mesure non justifiée ; article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 comme en l'espèce) ou en réintégrant des montants artificiellement disparus dans le chef de l'autre du fait d'une sous-facturation ».

Griefs

Selon l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, applicable en matière d'impôt des sociétés en vertu de l'article 183 du même code, sont déductibles, à titre de charges professionnelles, 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 au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres modes de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Suivant l'article 26, alinéa 1er, du même code (applicable aussi à l'impôt des sociétés), sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires.

Pour l'application de l'article 26, un avantage est anormal lorsqu'il est contraire à l'ordre habituel des choses, aux règles ou aux usages établis. L'avantage bénévole est, quant à lui, celui qui est accordé sans qu'il constitue l'exécution d'une obligation ou celui qui est accordé sans aucune contrepartie. En d'autres termes, il y a avantage bénévole lorsque l'octroi de celui-ci déguise l'existence d'une libéralité.

Lorsqu'une société belge - savoir une entreprise au sens de l'article 26 précité - accorde des avantages anormaux ou bénévoles à une autre société belge, soumise aussi à l'impôt des sociétés, le montant desdits avantages intervient, de manière nécessaire, pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire de l'avantage. Il en va ainsi quelle que soit la forme que prend l'avantage : augmentation du chiffre d'affaires taxable à la suite d'une facturation considérée, dans le chef de l'entreprise émettrice de la facture, comme exagérée ; diminution de charges déductibles fiscalement en raison du fait qu'une dépense, incombant normalement à l'entreprise bénéficiaire de l'avantage, est prise en charge par une autre entreprise. Dans tous les cas, lorsque le bénéficiaire de l'avantage est une société belge, soumise à l'impôt des sociétés, le montant de l'avantage anormal ou bénévole qui lui est consenti interviendra, de manière nécessaire, pour déterminer son bénéfice taxable. Aucune vérification concrète n'est nécessaire à cet égard, vérification concrète du reste impossible à réaliser, dans la mesure où, d'une part, la société bénéficiaire de l'avantage ne sera généralement pas partie au litige opposant l'administration et l'entreprise qui a alloué l'avantage anormal ou bénévole et où, d'autre part, l'administration pourrait se retrancher derrière le secret professionnel pour refuser de fournir toutes informations utiles à cette vérification concrète. Il en résulte que, sauf à permettre une double imposition économique des mêmes montants, dans le chef de deux contribuables soumis à l'impôt en Belgique, ce qui n'a pas été la volonté du législateur, l'application de l'article 26 du Code des impôts sur les revenus 1992 doit prévaloir sur celle de l'article 49 du même code lorsqu'est en cause la déduction d'une charge professionnelle donnant lieu à une taxation corrélative dans le chef du bénéficiaire de l'avantage. Il en est d'autant plus ainsi que, dans le cadre des relations internationales, différents instruments ont été mis en place, précisément pour prévenir ou remédier à pareilles doubles impositions.

Or, en l'espèce, l'arrêt décide, pour rejeter une partie des « management fees » facturés à la demanderesse et dont elle postulait la déduction comme charges professionnelles, que, « si les frais de personnel ne peuvent être contestés (dans leur principe et dans leur montant), en revanche il est extrêmement malaisé de déterminer quelle a pu être l'ampleur et la nature réelle de la mise à disposition des actifs et qu'il n'est de toute façon pas a priori crédible qu'annuellement le montant payé pour la mise à disposition des actifs excède ou atteigne pratiquement la valeur des actifs eux-mêmes ». Ce raisonnement implique nécessairement que jusqu'à concurrence du montant rejeté comme charge professionnelle, il y va d'une libéralité consentie par la demanderesse à une autre société belge (savoir la société Bati-Finances), à tout le moins de l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole à cette société, dans la mesure où aucune autre qualification juridique, compatible avec un rejet partiel de déduction, n'est envisageable, la réalité des paiements intervenus n'étant, au demeurant, pas contestée.

Il s'ensuit qu'en rejetant en grande partie les charges en litige comme n'étant pas déductibles sur pied de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, sans se pencher sur l'application de l'article 26 de ce code et la nécessaire prévalence de cette dernière disposition (applicable à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 183 du même code) sur l'article 49 précité en cas d'octroi d'un avantage anormal ou bénévole à une société belge, au motif notamment que les deux articles (26 et 49) s'appliquent indépendamment l'un de l'autre et que leur application parallèle dans le chef de deux contribuables différents ne constitue pas une double imposition, l'arrêt viole les articles 26, 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus ainsi que, par voie de conséquence, les articles 23, 24, 183 et 185 de ce code, dans la mesure où sa décision aboutit à taxer, dans le chef de la société qui accorde un avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 26 précité et en violation de cette disposition, le montant dudit avantage anormal ou bénévole, par le rejet de la charge ou dépense correspondante, et ce alors que le montant dudit avantage est nécessairement compris dans les bénéfices imposables de la société bénéficiaire de l'avantage, en vertu des articles 23, 24, 183 et 185 dudit code, ce qui, pour l'application de l'article 26 de celui-ci, est une condition nécessaire mais suffisante pour que le montant dudit avantage ne soit pas réintégré dans le bénéfice taxable de l'entreprise qui alloue l'avantage, même s'il ne satisfait pas aux conditions de déduction de l'article 49.

III. La décision de la Cour

Aux termes de l'article 26, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa rédaction applicable aux exercices litigieux, sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires.

Cette disposition, qui concerne la détermination des bénéfices imposables des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, permet, en dérogeant aux dispositions de la loi fiscale qui ne soumettent à l'impôt que les bénéfices entrés dans le patrimoine d'une entreprise, à l'exclusion de ceux qu'elle aurait pu réaliser si elle avait géré ses affaires autrement qu'elle ne l'a fait, de prévenir l'effet sur l'exacte perception de l'impôt des opérations auxquelles elle s'applique.

Sans exiger nécessairement que l'opération ait été réalisée dans l'intention de soustraire un bénéfice taxable à l'impôt, l'article 26, alinéa 1er, entend, par avantages anormaux, les avantages qui, eu égard aux circonstances économiques du moment, sont contraires à l'ordre habituel des choses, aux règles, ou aux usages commerciaux établis et, par avantages bénévoles, les avantages accordés sans qu'ils constituent l'exécution d'une obligation, ou ceux qui sont accordés sans aucune contrepartie.

L'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 précise les conditions auxquelles des frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable sont déductibles à titre de frais professionnels.

Ni cette disposition ni aucune autre ne prévoit que le caractère de frais professionnels ne pourrait être dénié à des dépenses qui interviennent dans la détermination des revenus imposables de ceux qui ont reçu les paiements qui y correspondent.

De ce que des dépenses ne réunissent pas les conditions requises pour être déductibles au titre de frais professionnels, il ne résulte ni que ces dépenses constitueraient des avantages anormaux ou bénévoles au sens de l'article 26, alinéa 1er, ni que, pour être imposables, elles dussent être ajoutées à des bénéfices propres dont elles n'ont, du fait de leur rejet comme frais professionnels, pas à être déduites.

Le juge qui décide que l'administration a, sur la base de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, légalement rejeté des frais professionnels vantés par le contribuable ne doit, dès lors, pas vérifier si les conditions d'application de l'article 26, alinéa 1er, de ce code sont réunies.

En décidant ainsi, l'arrêt ne viole aucune des dispositions légales visées au moyen.

Celui-ci ne peut être accueilli.

Dès lors que, pour le surplus, le moyen lui-même ne fait pas valoir que, dans la délimitation que retient l'arrêt de leur champ d'application respectif, les articles 26, alinéa 1er, et 49 précités engendrent entre deux catégories de contribuables une distinction contraire aux principes constitutionnels de l'égalité et de la non-discrimination devant la loi et n'accuse pas l'arrêt de violer, en refusant d'appliquer ledit article 26, alinéa 1er, les articles 10 et 11 de la Constitution, la question préjudicielle proposée par la demanderesse ne doit pas être posée à la Cour constitutionnelle.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de cent cinquante euros soixante centimes envers la partie demanderesse et à la somme de cent trente-huit euros dix centimes envers la partie défenderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président Christian Storck, les conseillers Didier Batselé, Albert Fettweis, Sylviane Velu et Philippe Gosseries, et prononcé en audience publique du trente octobre deux mille huit par le président Christian Storck, en présence de l'avocat général délégué Philippe de Koster, avec l'assistance du greffier Marie-Jeanne Massart.