

Numéro du rôle : 4819
Arrêt n° 103/2010 du 16 septembre 2010

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives aux articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 17 septembre 2009 en cause de la SPRL « Docteur Pierre Debay » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 30 novembre 2009, le Tribunal de première instance de Mons a posé les questions préjudicielles suivantes :

1. « Les articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992 interprétés comme signifiant qu'une dépense n'est déductible comme charge professionnelle que lorsqu'elle se rattache nécessairement à l'activité de la société ou à son objet social alors que tout revenu quelconque généré par la même société a un caractère professionnel et est en principe imposable violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution ? »;

2. « Les articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992, interprétés comme signifiant qu'une dépense n'est déductible comme charge professionnelle que lorsqu'elle se rattache nécessairement à l'activité de la société ou à son objet social, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils instaurent une différence de traitement entre les sociétés soumises à l'impôt des sociétés selon leur objet statutaire dès lors que les mêmes frais supportés en vue d'acquérir ou conserver les mêmes revenus imposables sont déductibles si les revenus proviennent d'une activité qui entre dans l'objet statutaire de la société et ne le sont pas si les revenus proviennent d'une activité qui n'est pas prévue dans cet objet statutaire ? »;

3. « Les articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992, interprétés comme signifiant qu'une dépense n'est déductible comme charge professionnelle que lorsqu'elle se rattache nécessairement à l'activité de la société ou à son objet social, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'ils instaurent une différence de traitement entre deux catégories de personnes assujetties à l'impôt sur les revenus, à savoir, d'une part, les sociétés soumises à l'impôt des sociétés dont une partie des frais faits pour acquérir ou conserver des revenus seraient non déductibles et, d'autre part, les personnes physiques assujetties à l'impôt des personnes physiques dont les frais faits pour acquérir des revenus sont toujours déductibles, soit de leurs revenus professionnels, soit de leurs autres revenus divers, mobiliers ou immobiliers, et dont les revenus ne sont imposables que sur leur montant net ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Docteur Pierre Debay », dont le siège social est établi à 6210 Les Bons Villers, rue Haute 50;
- le Conseil des ministres.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 14 juillet 2010 :

- ont comparu :
 - . Me P. Vassart, avocat au barreau de Bruxelles, pour la SPRL « Docteur Pierre Debay »;
 - . Me M. Denève, avocat au barreau de Charleroi, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Nihoul et T. Merckx-Van Goey ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SPRL « Docteur Pierre Debay » a pour objet social la mise en commun de l'activité médicale des associés, en vue de l'exercice de l'art de guérir dans le domaine de l'anesthésie- réanimation et toute discipline apparentée.

Cette SPRL a acquis l'usufruit d'une maison d'habitation pour une durée de 20 ans. L'administration fiscale refuse de considérer, comme dépenses déductibles, les charges de l'immeuble dont la société est usufruitière. Elle estime en effet qu'il n'est nullement démontré que ces frais ont été engagés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

La SPRL « Docteur Pierre Debay » conteste la décision de l'administration fiscale devant le juge *a quo*.

Ce dernier rappelle que les revenus d'une société sont nécessairement des revenus professionnels et que les frais supportés par elle ont un caractère professionnel. Néanmoins, pour être déductibles fiscalement, ces frais doivent avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels. Or, selon la Cour de cassation, les dépenses d'une société ne peuvent être considérées comme des frais professionnels déductibles que lorsque ces dépenses sont inhérentes à l'exercice de la profession, à savoir lorsqu'elles se rattachent nécessairement à l'activité sociale de la société en question.

Compte tenu de cette interprétation, le juge *a quo* estime nécessaire de poser les questions préjudicielles précitées.

III. *En droit*

- A -

Position de la SPRL « Docteur Pierre Debay »

A.1. L'interprétation donnée par la Cour de cassation à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) est contraire à la transposition pure et simple du régime de déductibilité applicable aux personnes physiques, prévue à l'article 183 du CIR 1992. Contrairement à la détermination des bénéfices d'exploitation des personnes physiques, les bénéfices soumis à l'impôt des sociétés devraient être majorés des dépenses qui, bien qu'elles concourent à leur formation, résultent d'actes ou de faits juridiques non expressément

compris dans l'objet de la société. Or, la mise en œuvre d'un acte juridique admis par le droit civil ne relève pas d'une habilitation qui doit être spécifiquement prévue par l'objet social d'une personne morale, mais bien de la liberté dans le choix des moyens juridiques par lesquels toute personne peut poursuivre la réalisation de ses intérêts légitimes.

L'interprétation de la Cour de cassation a pour effet de réserver aux seules personnes physiques la liberté de recourir inconditionnellement à l'ensemble des droits et actes admis par le droit civil patrimonial. En revanche, une société ne pourrait mettre en œuvre que les seuls droits et actes patrimoniaux pour la réalisation desquels ses fondateurs l'auraient expressément habilitée à agir. Cette confusion entre les fins poursuivies par la personne morale, délimitées dans son objet social, et les moyens qu'elle entend mettre en œuvre pour y parvenir crée une discrimination entre personnes physiques et morales.

A.2. Par ailleurs, les dispositions en cause, dans l'interprétation qu'en donne la Cour de cassation, violent également les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elles instaurent une différence de traitement entre les sociétés selon leur objet statutaire. En effet, les mêmes frais, supportés en vue d'acquiescer ou de conserver les mêmes revenus imposables, seront déductibles si les revenus proviennent d'une activité qui entre dans l'objet statutaire de la société et ne le seront pas s'ils proviennent d'une activité qui lui est étrangère.

Position du Conseil des ministres

A.3. Le Conseil des ministres relève tout d'abord que la première question préjudicielle posée par le juge *a quo* est identique à celle à laquelle la Cour a répondu dans son arrêt n° 191/2009. Par identité de motifs, la première question préjudicielle doit dès lors recevoir une réponse négative.

A.4. En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle, le Conseil des ministres reconnaît que seules les dépenses en relation avec l'objet social d'une société sont déductibles des revenus y relatifs et que, par conséquent, une société est imposée sur les revenus bruts des activités qui sont sans rapport avec son objet social. Cependant, cette différence de traitement résulte d'une illicéité commise par la société, qui ne sera taxée sur ses revenus bruts que si elle n'a pas respecté le principe de la spécialité statutaire. Il est vrai qu'en règle, les sociétés restent liées par les actes accomplis par leurs organes, même si ces actes ne relèvent pas de leur objet social. Toutefois, le principe de la spécialité statutaire reste fondamental, de telle sorte que le non-respect par le contribuable de ce principe ne saurait justifier une quelconque exonération du bénéfice ainsi obtenu.

Par ailleurs, il apparaît que la deuxième question préjudicielle n'est qu'une reformulation de la première question, comme en atteste l'arrêt n° 191/2009, où la Cour a également envisagé l'hypothèse des frais engagés à des fins étrangères à l'objet social de la personne morale.

A.5.1. En ce qui concerne la troisième question préjudicielle, le Conseil des ministres relève qu'il existe une différence essentielle entre les personnes physiques et les sociétés commerciales. S'il peut exister une distinction, dans le chef d'une personne physique, entre son patrimoine privé et son patrimoine professionnel, tel n'est pas le cas de la personne morale, qui n'a pas de patrimoine privé.

Pour les personnes physiques, les règles concernant la déductibilité des dépenses grevant leurs revenus diffèrent selon la nature professionnelle ou privée du revenu en cause. Ainsi, si la dépense se rattache à l'activité professionnelle du contribuable, personne physique, ce sont les articles 49 et suivants du CIR 1992 qui s'appliqueront. Cependant, les frais liés au patrimoine privé peuvent grever d'autres catégories de revenus, et être déductibles à ce titre en vertu des articles 13, 22 et 97 du CIR 1992, ou n'être aucunement déductibles, comme le sont les dépenses personnelles visées à l'article 53, 1°, du CIR 1992.

En ce qui concerne les sociétés, la déductibilité des frais qu'elles supportent dans la sphère professionnelle est régie par les articles 49 et suivants du CIR 1992, soit les mêmes dispositions que celles qui sont applicables aux personnes physiques. Il ne peut donc être question d'une quelconque discrimination entre les personnes physiques et les personnes morales en ce qui concerne les frais supportés dans la sphère professionnelle.

Deux des conditions pour obtenir la déduction des dépenses professionnelles doivent retenir l'attention. Par sa nature, la dépense doit tout d'abord avoir pour but l'acquisition ou la conservation de revenus professionnels. Elle doit par ailleurs avoir un lien de causalité nécessaire avec l'exercice de l'activité professionnelle.

Pour les sociétés, le contrôle de ce lien de causalité se fait au travers de l'activité sociale, comme l'a rappelé la Cour de cassation. Il s'ensuit logiquement que, comme pour les personnes physiques, il existe des dépenses qui ne grèvent pas les revenus professionnels de la société, soit celles qui sont faites pour l'acquisition de revenus en dehors de l'activité sociale et qui, dès lors, ne sont pas inhérentes à l'exercice de la profession de cette personne morale.

Le fait que les personnes physiques bénéficient de la possibilité de déduire des dépenses d'autres types de revenus que ceux générés par l'exercice d'une profession résulte de la possibilité que coexistent, dans leur chef, deux patrimoines. Pour une société commerciale, cette question ne se pose en revanche pas.

A.5.2. En tout état de cause, estimer que toute dépense d'une société est déductible parce que « nécessairement professionnelle » ne peut conduire qu'à des abus dans la mesure où certaines personnes physiques mêlent leur patrimoine privé et leur patrimoine professionnel au moyen de constructions juridiques qui conduisent à ce que des dépenses personnelles et qui ne présentent un intérêt que pour ces personnes physiques soient supportées par la société.

A.5.3. Enfin, le Conseil des ministres relève que, dans son mémoire, la partie demanderesse devant le juge *a quo* semble déplacer l'objet des débats en se focalisant sur les actes qu'une personne morale est en mesure d'accomplir.

A cet égard, il suffit de relever que les dispositions en cause ne conditionnent nullement la déductibilité des dépenses à la taxation des revenus. Par conséquent, quand bien même la dépense litigieuse concourrait à la formation d'un revenu imposable, il ne s'ensuivrait pas que cette dépense serait automatiquement déductible. Cette règle vaut tant pour l'impôt des personnes physiques que pour l'impôt des sociétés.

Par ailleurs, dans son arrêt du 12 décembre 2003, la Cour de cassation ne s'est pas prononcée sur la nature des actes qu'une personne morale pouvait accomplir, mais a simplement décidé qu'il était requis pour qu'une dépense soit fiscalement déductible que l'acte à l'origine de cette dépense soit accompli dans le cadre de l'objet social de la société.

Enfin, bien que cela ne soit pas l'objet de la question préjudicielle, il convient de circonscrire correctement la portée des droits civils reconnus à une personne morale. La pleine capacité juridique de cette personne connaît en effet des exceptions résultant, d'une part, de sa nature d'être moral et, d'autre part, du respect du principe de spécialité. Il convient en tout état de cause de souligner que lorsqu'une personne physique décide d'exercer son activité professionnelle par le biais d'une société, cette personne doit assumer toutes les conséquences juridiques qui en découlent.

- B -

B.1.1. L'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 1992) dispose :

« A 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 au moyen de documents probants ou,

quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles ».

B.1.2. L'article 183 du même Code renvoie, pour la détermination du montant des revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt, aux règles qui sont applicables aux bénéficiaires pris en compte pour l'impôt des personnes physiques et parmi lesquelles figure l'article 49 précité; il dispose :

« Sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires ».

En ce qui concerne les deux premières questions préjudicielles

B.2. Les première et deuxième questions préjudicielles portent sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution des articles 49 et 183 précités dans l'interprétation selon laquelle ils créent, compte tenu de l'arrêt de la Cour de cassation du 12 décembre 2003 (R.G. n° F.99.0080.F) auquel se réfère le juge *a quo*, une différence de traitement entre les contribuables à l'impôt des sociétés suivant que les dépenses qu'ils exposent se rattachent ou non à l'activité de la société ou à son objet social : seules celles exposées dans le premier cas peuvent être déduites à titre de frais professionnels au sens de l'article 49 précité alors que, dans les deux cas, les revenus des contribuables sont imposables au titre de revenus professionnels.

B.3. De ce que l'ensemble du patrimoine d'un contribuable soumis à l'impôt des sociétés forme une masse unique affectée à l'activité de la société, il suit que c'est le montant total de ses bénéfices qui constitue la base de l'impôt.

Il ne se déduit cependant ni de cette circonstance ni de ce que la société est une personne morale constituée en vue d'une activité lucrative que le montant de toutes ses dépenses peut être déduit de celui de ses bénéficiaires.

B.4. En effet, l'article 49 du CIR 1992 subordonne la déductibilité en cause à la condition que les frais qu'il vise soient faits ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables, ce qui exclut les frais faits ou supportés à d'autres fins telles que celle d'agir dans un but désintéressé ou de procurer sans contrepartie un avantage à un tiers ou celles, compte tenu du principe de la spécialité des personnes morales, étrangères à l'activité ou à l'objet social de celles-ci; le législateur a pu à cet égard considérer qu'il ne se justifiait pas d'accorder un avantage fiscal aux contribuables à l'impôt des sociétés qui engagent des frais à des fins étrangères à leur objet social. C'est au juge qu'il appartient de vérifier si la dépense a été exposée en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu et est en rapport avec l'activité de la société ou son objet social.

B.5. Les deux premières questions préjudicielles appellent une réponse négative.

En ce qui concerne la troisième question préjudicielle

B.6. La troisième question préjudicielle porte sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, des dispositions en cause dans l'interprétation selon laquelle elles créent une différence de traitement entre les contribuables selon qu'ils sont soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés. Seuls les premiers peuvent en effet bénéficier d'une déduction des frais consentis pour acquiescer, non seulement des revenus professionnels, mais aussi d'autres revenus, comme des revenus mobiliers, immobiliers et divers.

B.7. Comme il a été exposé en B.1, la déductibilité des frais afférents aux activités professionnelles est régie identiquement par le Code des impôts sur les revenus, que ces frais soient consentis par une personne physique ou une personne morale.

Il est vrai, en revanche, que la personne physique peut déduire d'autres frais qu'elle a consentis afin d'acquérir ou de conserver des revenus indépendants de son activité professionnelle. Dès lors qu'une société commerciale est soumise au principe de spécialité et que les actes de ses organes doivent, en principe, être guidés par la poursuite de la réalisation de son objet social, il n'apparaît cependant pas comme déraisonnable que le législateur n'ait pas prévu une déductibilité des frais qui auraient été consentis par la personne morale afin d'acquérir ou de conserver des revenus qui ne sont pas liés à la poursuite de son objet social.

Du reste, l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés obéissent à des principes différents et une forme juridique légalement établie peut raisonnablement être réputée avoir été adoptée en connaissance de cause. Il faut donc tenir compte du fait que l'on décide de constituer une personne morale après avoir évalué les avantages et les inconvénients de cette constitution.

B.8. Enfin, et contrairement à ce que laisse entendre la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la Cour n'est pas interrogée sur la différence de traitement entre personnes physiques et morales quant aux actes qu'elles peuvent adopter en vertu des règles du droit civil.

B.9. La troisième question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 49 et 183 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les frais professionnels qui ne se rattachent pas nécessairement à l'activité de la société ou à son objet social ne sont pas déductibles.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 16 septembre 2010.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior