

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

N° F.07.0103.F

ERNEST BARBETTE & CIE, société en nom collectif en liquidation, dont le siège social est établi à Vielsalm, rue Général Jacques, 15, ayant fait élection de domicile chez son liquidateur, Monsieur Ernest Barbette, à Vielsalm, rue du Vieux Marché, 21/6,

demanderesse en cassation,

représentée par Maître John Kirkpatrick, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, boulevard de l'Empereur, 3, 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 17 mai 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 49, 52, 3^o, spécialement b), 59 (ces deux dernières dispositions avant leur modification par la loi du 28 avril 2003), 195 (cette disposition dans sa version modifiée par l'arrêté royal du 20 décembre 1996, avant sa modification par la loi du 28 avril 2003) et 208 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- articles 34 et 35 (cette dernière disposition avant sa modification par l'arrêté royal du 1^{er} mars 2005) de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992.

Décisions et motifs critiqués

Après avoir fait, en substance, dans l'arrêt avant dire droit du 16 novembre 2005 et dans l'arrêt attaqué, les constatations suivantes : (1) « (la demanderesse) a souscrit auprès de la S.M.A.P. une assurance de groupe en

vue de financer une pension complémentaire extra-légale au profit de ses trois associés actifs ; l'article 11 du contrat prévoyait le paiement (...) de primes annuelles anticipatives de 50.000 francs par affilié [et] a été modifié par avenant du 26 juin 1996, lequel prévoit que des primes uniques pourront être versées en vue de financer des services chez le preneur avant l'affiliation ainsi que d'éventuelles valorisations de carrière » ; (2) « les versements suivants ont été effectués au titre de primes uniques en sus des trois primes annuelles de 50.000 francs : (...) en 1998 : 3 X 250.000 francs (facture du 28 octobre 1998) ainsi que deux primes uniques supplémentaires respectivement de 4.200.000 francs et 1.200.000 francs (factures du 25 novembre 1998) » ; (3) l'assemblée générale de la demanderesse du 26 novembre 1998 a décidé de liquider la société « suite à une décision de restructuration de Dexia Banque et dans ce cadre (la demanderesse) devait recevoir et a effectivement reçu une indemnité très substantielle (15.629.590 francs) » ; (4) à la suite de l'annulation par le premier juge d'une cotisation à l'impôt des sociétés de l'exercice fiscal 1998 spécial et d'une cotisation à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 1999, l'administration a enrôlé à charge de la demanderesse une cotisation subsidiaire de l'exercice fiscal 1999 sur pied de l'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992, résultant du rejet de la déduction au titre de frais professionnels des primes uniques payées en 1998,

la cour d'appel a validé la cotisation précitée (sauf en ce qui concerne le taux de l'accroissement).

Elle a fondé cette décision sur les motifs suivants :

« [La demanderesse] prétend que le seul respect des conditions prévues aux articles 52, 3°, b, et 59 du Code des impôts sur les revenus 1992 suffirait à justifier la déduction dans la mesure où ces dispositions 'spéciales' disent expressément que ces primes constituent des charges professionnelles et où les articles 34 et 35 de l'arrêté d'exécution de ce code permettraient précisément de déterminer dans quelle mesure les primes doivent être considérées comme étant versées en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables (l'article 35, § 3, 3°, prévoyant au demeurant expressément des possibilités de 'rattrapage' pour l'activité passée).

Cette argumentation ne peut être suivie dès lors que la disposition de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 a une portée de principe tout à fait générale commandant de vérifier dans chaque cas si les dépenses ont bien été faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels.

En l'espèce, il n'est pas permis d'affirmer que les dépenses litigieuses auraient été faites dans ce but puisque les éléments de fait du dossier démontrent qu'à ce moment, il était acquis que la société allait être dissoute à très brève échéance. L'administration fait valoir à juste titre que la société ne démontre pas avoir voulu réaliser une opération se rattachant à l'exercice de l'activité sociale telle qu'elle est définie dans ses statuts mais voulait avant tout avantager ses dirigeants en leur donnant un complément de pension substantiel et sans rapport avec les desseins à venir de la société. Un tel contrôle de la part de l'administration ne porte nullement sur l'opportunité ou l'utilité d'une dépense mais bien sur les conditions légales de déduction de celle-ci.

Le versement de primes de 'rattrapage' pour services passés - dont le mode précis de calcul et les critères pris en compte ne sont au demeurant ni détaillés ni justifiés - n'a de sens pour la société et n'est déductible dans son chef que si elle démontre qu'il s'agit pour elle d'acquérir ou de conserver de la sorte des revenus imposables, ce que la cour [d'appel] n'aperçoit pas au vu du contexte de l'espèce. En effet, par lettre du 20 octobre 1998, la société Crédit communal a confirmé à [la demanderesse] qu'elle avait pris connaissance du courrier par lequel elle lui avait fait savoir que son assemblée générale avait décidé de la dissoudre volontairement en date du 30 novembre 1998 et que le contrat de mandat conclu avec le Crédit communal prendrait fin à cette date (...). L'article 17 des statuts de [la demanderesse] précisait que la société est dissoute de plein droit en cas de cessation, pour quelque cause que ce soit, du contrat de mandat la liant au Crédit communal, entraînant la 'consommation' de l'objet social (...).

Au moment où les primes litigieuses sont payées, [la demanderesse] sait donc qu'à très brève échéance, elle procédera à sa dissolution et à sa liquidation, en telle sorte que doit être mise en doute la finalité d'une dépense qui est en outre sans commune mesure avec les dépenses précédemment

consenties de ce chef et qui s'inscrit dans la perspective de la réception d'un montant substantiel devant faire l'objet de la liquidation projetée et effectivement opérée par décision formelle de l'assemblée générale du 26 novembre 1998. [La demanderesse] reconnaît d'ailleurs en termes de conclusions que les primes d'assurances litigieuses ont été versées en tenant compte de ce revenu exceptionnel ».

Griefs

Première branche

A la suite de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui permet de déduire à titre de frais professionnels « les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables », l'article 52 (dans sa version applicable à l'exercice d'imposition litigieux) dispose que constituent, « sous réserve des dispositions des articles 53 à 66bis », des frais professionnels « 3° les rémunérations des membres du personnel, y compris les frais connexes consistant [...] b) en cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital, en cas de vie ou en cas de décès ».

Selon l'article 59 du même code (dans sa version applicable à l'exercice litigieux), « les cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré sont considérées comme frais professionnels à condition qu'elles soient versées à titre définitif à une société d'assurance ou à un établissement de prévoyance sociale établi en Belgique et que les prestations en cas de retraite tant légales qu'extra-légales, exprimées en rentes annuelles, ne dépassent pas 80 p.c. de la dernière rémunération brute annuelle normale et tiennent compte d'une durée normale d'activité professionnelle. Une indexation des rentes est permise ». Le deuxième alinéa de cet article délègue au Roi le soin de fixer les conditions et modalités d'application de cette disposition.

Ce régime s'applique aux dirigeants d'entreprises en vertu de l'article 195 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Les articles 34 et 35 de l'arrêté d'exécution de ce code fixent les conditions de déduction des primes. Ces conditions sont, en substance, les suivantes : les cotisations doivent être versées à une société d'assurance établie en Belgique, en exécution d'un règlement d'assurance de groupe (article 35, § 1^{er}) : elles ne sont admises en déduction que pendant la durée normale d'activité professionnelle de chaque travailleur et dans la mesure où elles constituent des prestations équivalant à une rente annuelle dont le montant, majoré de la pension légale, n'excède pas 80 p.c. de la rémunération brute annuelle normale des travailleurs pendant l'année concernée (article 35, § 2).

L'article 35 prévoit une série d'exceptions à cette règle des 80 p.c., notamment dans le cas de primes dont l'objet est de « pallier, en ce qui concerne les travailleurs qui ont effectué des prestations au sein de l'entreprise avant que ne soit instauré un régime d'assurance ou de pension tel qu'il est visé au paragraphe 1^{er}, 1^o, l'absence de versements pour le nombre d'années ainsi prestées de la durée normale d'activité professionnelle » (article 35, § 3, 2^o) ou lorsque le versement des primes a pour objet « l'octroi, aux travailleurs qui effectuent au sein de l'entreprise une carrière incomplète, d'une pension calculée en fonction d'une durée d'activité professionnelle supérieure à celle qu'ils prêteront dans cette entreprise, à condition que ces cotisations se rapportent à dix ans maximum d'une activité professionnelle antérieure réellement prestée ou à cinq ans maximum d'activité professionnelle restant encore à prêter jusqu'à l'âge normal de la retraite et que le nombre total des années ainsi pris en considération ne dépasse pas le nombre d'années de la durée normale de leur activité professionnelle » (article 35, § 3, 3^o).

L'article 35, § 3, de l'arrêté vise donc expressément le cas des primes de rattrapage ou, selon la terminologie anglaise, le « back service », calculées sur la base des prestations passées.

Les articles 52, 3^o, b), 59 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 34 et 35 de l'arrêté d'exécution de ce code forment un ensemble de dispositions

qui ont pour objet de déterminer à quelles conditions et dans quelle mesure les rémunérations attribuées sous la forme de primes d'assurance de groupe sont considérées comme étant faites « dans le but d'acquérir ou conserver des revenus imposables » au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992.

L'arrêt attaqué, qui ne dénie pas que les primes litigieuses répondaient aux conditions de déduction des articles 59 et 195 du Code des impôts sur les revenus 1992 et des articles 34 et 35 de l'arrêté d'exécution de ce code, n'a pu légalement soumettre la déduction de ces primes à la condition supplémentaire qu'elles soient supportées « en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables » (violation de l'ensemble des dispositions visées au moyen, à l'exception de l'article 208 du Code des impôts sur les revenus 1992).

Seconde branche

En vertu de l'article 208 du Code des impôts sur les revenus 1992, « les sociétés en liquidation restent assujetties à l'impôt des sociétés ».

La seule circonstance qu'une société est en liquidation n'implique pas que cette société cesserait d'acquérir ou de conserver des revenus imposables à l'impôt des sociétés et que, partant, les dépenses qu'elle supporte n'auraient pas pour but d'acquérir ou de conserver de tels revenus.

L'arrêt attaqué constate d'ailleurs qu'après avoir été mise en liquidation, la demanderesse a perçu une indemnité « très substantielle » de 15.629.590 francs.

La cour d'appel n'a dès lors pu légalement décider que les primes litigieuses n'ont pas été payées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables pour le motif qu'au moment où la demanderesse a payé ces primes, il était acquis que la société serait liquidée à brève échéance (violation des articles 49 et 208 du Code des impôts sur les revenus 1992).

En outre, le paiement de primes d'assurance de groupe a, par nature, pour objet d'avantager les dirigeants puisqu'elles sont une forme de

rémunération - et plus particulièrement une forme d' « avantage de toute nature » - dont le code admet la déduction et dont il fixe les limites de déduction.

La cour d'appel n'a dès lors pu légalement rejeter la déduction de ces primes au motif que la demanderesse ne démontrerait pas avoir voulu réaliser une opération se rattachant à l'exercice de l'activité sociale telle qu'elle est définie dans ses statuts mais voulait avant tout avantager ses dirigeants en leur donnant un complément de pension substantiel (violation de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992).

III. La décision de la Cour

Quant à la première branche :

L'article 52, 3^o, b), du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable au litige, dispose que constituent des frais professionnels les rémunérations des membres du personnel, y compris les frais connexes consistant en cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré en vue de la constitution d'une rente ou d'un capital, en cas de vie ou en cas de décès.

L'article 59, alinéa 1^{er}, de ce code, dans sa version applicable au litige, prévoit que lesdites cotisations patronales d'assurance complémentaire sont considérées comme frais professionnels à condition qu'elles soient versées à titre définitif à une société d'assurance ou à un établissement de prévoyance sociale établis en Belgique et que les prestations en cas de retraite tant légales qu'extra-légales, exprimées en rentes annuelles, ne dépassent pas 80 p.c. de la dernière rémunération brute annuelle normale et tiennent compte d'une durée normale d'activité professionnelle.

Ces frais ne peuvent toutefois être considérés comme des frais professionnels déductibles qu'à la condition, énoncée à l'article 49 du même

code, qu'ils aient été faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables.

Le moyen, qui, en cette branche, repose sur l'affirmation contraire, manque en droit.

Quant à la seconde branche :

L'arrêt considère, sur la base de l'ensemble des éléments qu'il relève, que les primes litigieuses n'ont pas pu servir à l'acquisition ou à la conservation de revenus imposables dans le chef de la demanderesse.

Il justifie ainsi légalement, sans violer aucune des dispositions visées en cette branche du moyen, sa décision de refuser à ces primes le caractère de frais professionnels déductibles.

Le moyen, en cette branche, ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de cent soixante-quatre euros cinquante-quatre centimes envers la partie demanderesse et à la somme de deux cent septante-six euros quatre-vingt-deux centimes envers la partie défenderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président Christian Storck, les conseillers Albert Fettweis, Christine Matray, Sylviane Velu et Martine Regout, et prononcé en audience publique du quinze janvier deux mille neuf par le président Christian Storck, en

15 JANVIER 2009

F.07.0103.F/10

présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Marie-Jeanne Massart.