

12.2. Le point sur la déduction des frais professionnels par les sociétés

1. La Cour constitutionnelle a prononcé, le 26 novembre 2009 ⁽¹⁾, un arrêt rendu sur question préjudicielle, dans lequel la Cour revient sur les conditions auxquelles une société peut déduire certaines charges au titre de frais professionnels.

Cette question a donné lieu à de nombreuses mises au point jurisprudentielles, ces dernières années. La présente contribution a pour ambition de faire le point sur la question et de commenter l'arrêt de la Cour constitutionnelle, dont la teneur aura sans doute déçu plus d'un praticien du droit fiscal.

2. Le siège de la matière se situe à l'article 49 du CIR/92, lequel expose, en quelques lignes, les principes applicables tant aux personnes physiques que morales:

«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».

Trois conditions de principe sont donc nécessaires pour qu'une charge puisse être fiscalement déductible:

- elle doit être réelle et établie sur la base de documents probants;
- elle doit avoir été consentie au cours de l'année pour laquelle sa déduction fiscale est postulée;
- elle doit avoir été exposée dans le but d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels.

3. Lorsqu'une personne physique exerce une activité professionnelle - salariée ou non - et affecte une partie de son patrimoine à l'exercice de cette activité, elle peut en principe prétendre à la déduction, au titre de frais professionnels, des charges grevant cette activité.

Pour ce faire, elle devra établir que les conditions visées à l'article 49 du CIR/92 sont effectivement réunies.

Notamment, le contribuable devra justifier que la dépense est relative à l'activité professionnelle qu'il exerce et ne se rapporte pas à la sphère privée de son patrimoine.

D'aucuns se sont demandés s'il en allait de même concernant les sociétés, dès lors que celles-ci sont constituées dans un but intéressé et disposent d'un patrimoine propre qui, en règle, est totalement affecté à l'accomplissement de ce but.

Autrement dit, la question s'est posée de savoir si toute dépense portée en compte à une société devient automatiquement une charge professionnelle fiscalement déductible, parce qu'exposée par une entité ayant nécessairement pour but d'acquérir des revenus professionnels, ou si seules les charges liées à l'objet social peuvent donner lieu à la déduction visée à l'article 49 du CIR/92.

(1) Arrêt n° 191/2009 du 26 novembre 2009, www.fiscalnet.be.

La question est importante et, sur le plan juridique, la réponse à y apporter ne va pas de soi. Preuve en est le nombre de décisions traitant du sujet.

4. Dans un arrêt du 18 janvier 2001 ⁽²⁾, relatif à la déduction de frais - liés à des options «put» et «call» - exposés par une société active dans le commerce de viandes et charcuteries en gros, la Cour de cassation a indiqué que «les dépenses d'une société commerciale peuvent être considérées comme des frais professionnels déductibles lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession, c'est-à-dire qu'elles se rattachent nécessairement à l'activité sociale».

Dans un autre arrêt également relatif à des frais liés à des options boursières et prononcé le 3 mai 2001 ⁽³⁾, la Cour de cassation a confirmé sa position. Notons que les opérations boursières s'étaient soldées par des pertes financières.

Dans un arrêt du 12 décembre 2003 ⁽⁴⁾ la Cour a, une nouvelle fois, réaffirmé sa jurisprudence antérieure, la dépense litigieuse consistant en l'érection d'un immeuble d'habitation de 480 m² dans le chef d'une société de médecins, mis à disposition de ceux-ci par la société.

Un arrêt du 9 novembre 2007 ⁽⁵⁾ s'inscrit dans cette même perspective, la Cour constatant que la société concernée avait contracté un emprunt en vue de participer à «un montage complexe d'ingénierie fiscale» dont le but était de «détruire la base imposable et partager le bénéfice escompté, au détriment du Trésor».

Enfin, dans un arrêt du 15 janvier 2009 ⁽⁶⁾, la haute Cour a réaffirmé ce même principe, s'agissant de la déduction de primes d'assurance de groupe extraordinaires versées la veille de la mise en liquidation de la société.

Observons que, pour certains cas soumis à la Cour de cassation dans les arrêts susmentionnés, l'administration fiscale aurait vraisemblablement pu rejeter la déduction des charges sur la base d'autres arguments que ceux retenus par la Cour.

5. Dans un jugement du 5 mars 2009, le Tribunal de première instance de Liège a décidé, après avoir rappelé que «il est un principe général qu'à l'impôt des sociétés, tout revenu quelconque (revenu au sens strict, plus-value, etc.) a un caractère professionnel et est en principe imposable», d'interroger la Cour constitutionnelle en lui posant la question suivante:

«Les articles 49 et 183 du Code des impôts sur le revenu 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 ?».

C'est à cette question que la Cour constitutionnelle répond, en deux attendus, par la négative.

Selon la Cour constitutionnelle, laquelle a manifestement été inspirée par la jurisprudence de la Cour de cassation, bien que tout revenu d'une société soit en principe imposable, «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 bénéfices».

(2) www.fiscalnet.be.

(3) www.fiscalnet.be.

(4) www.fiscalnet.be.

(5) www.fiscalnet.be.

(6) www.fiscalnet.be.

La Cour précise qu'il appartient au juge «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 ».

6. La référence à l'objet social ou à l'activité de la société retenue par la Cour constitutionnelle, à la suite de la jurisprudence constante de la Cour de cassation nous paraît critiquable, dès lors qu'elle ajoute à la loi une condition qui n'y figure pas.

Si une dépense est liée à l'acquisition ou à la conservation de revenus professionnels, cette dépense doit être déductible, sans qu'il soit besoin de prouver que ces revenus correspondent à l'activité prévue dans les statuts de la société qui les perçoit.

En effet, le principe de spécialité légale interdit aux sociétés d'accomplir des actes purement gratuits, ces actes étant frappés de nullité ⁽⁷⁾, mais cette nullité ne s'étend pas aux actes accomplis en-dehors de l'objet social, mais dans un but intéressé.

Par contre, le principe de spécialité statutaire n'entraîne pas la nullité des actes accomplis en-dehors de l'objet social décrit dans les statuts, dès lors que la société est engagée vis-à-vis des tiers par les actes accomplis par ses organes, même si ces actes ne relèvent pas de l'objet social, à moins que lesdits actes n'excèdent les pouvoirs que la loi attribue ou permet d'attribuer à ces organes ⁽⁸⁾.

Plutôt que de limiter la déduction des charges fiscales en tenant compte de l'objet social, nous pensons que la jurisprudence devrait retenir le critère du but intéressé poursuivi, ou non, par la société, d'autant que l'objet social est tantôt décrit de manière excessivement large, tantôt de manière particulièrement stricte.

Comme le relevait lui-même le Tribunal de première instance de Liège, une dépense effectuée dans un but intéressé par une société devrait toujours être déductible.

Nous ajoutons qu'il doit en être d'autant plus ainsi, que le législateur admet, dans certaines circonstances, qu'une dépense accomplie dans un but désintéressé soit fiscalement déductible.

7. Le Tribunal de première instance de Namur a prononcé, le 21 janvier 2009 ⁽⁹⁾, une intéressante décision sur la même question.

Le cas concernait une société qui avait acquis l'usufruit d'un immeuble, procédé à des travaux d'amélioration et procédé à des amortissements sur ces frais, tout en déduisant au titre de frais professionnels les primes d'assurances et le précompte immobilier relatifs à l'ensemble de l'immeuble.

Or, la société n'occupait que 20 % des locaux, le reste étant mis à disposition du gérant et de sa famille, un avantage en nature étant comptabilisé dans le chef du dirigeant. Ce n'est qu'à titre accessoire que les statuts visaient l'exercice d'une activité immobilière.

(7) Cass., 7 avril 2005, J.L.M.B., 2005, p. 866, la Cour indiquant notamment qu'en vertu du principe de spécialité légale visé à l'article 1^{er} du Code des sociétés, « la capacité de la société et le pouvoir de ses organes de l'engager valablement se limitent aux actes qui comportent, pour les associés, un tel bénéfice ».

(8) Voir notamment l'article 258 du Code des sociétés en ce qui concerne les sociétés privées à responsabilité limitée, l'article 407 pour les sociétés coopératives, l'article 526 pour les sociétés anonymes; sur cette question notamment, voir l'intéressante contribution de A. Jansen, *Actio mandati*: quand les actionnaires ont le premier et le dernier mot, DAOR, 4/2008, p. 336.

(9) www.fiscalnet.be.

L'administration évoquait la jurisprudence déjà citée de la Cour de cassation pour rejeter, à concurrence de 80 %, les amortissements et charges déduits par la société.

A cela, le Tribunal a répondu que l'avantage en nature accordé au gérant constitue dans son chef un élément de rémunération taxable, du reste dûment déclaré et taxé.

En l'espèce, le Tribunal retient donc le fait que l'avantage consenti par la société à son dirigeant n'est pas désintéressé et gratuit pour admettre la déduction des charges corrélatives.

Ce faisant, le Tribunal se réfère à une décision du Tribunal de première instance de Liège du 20 septembre 2004 ⁽¹⁰⁾, qui a considéré, dans un cas semblable, que « la mise à disposition (à titre gratuit ou pour un prix avantageux) d'un immeuble par un employeur ou une société à un de ses travailleurs ou à un de ses dirigeants n'a rien d'exceptionnel; que cette situation a en effet été envisagée expressément par le législateur fiscal, qui a indiqué les règles à suivre pour déterminer la valeur de l'avantage en nature que constitue une telle mise à disposition ».

9. Nous approuvons sans réserve la solution dégagée de ces dernières décisions, dès lors qu'elles soulignent avec vigueur le pouvoir d'appréciation du juge et l'interdiction faite à l'administration de juger de l'opportunité d'une dépense.

Nous pensons que les Cours et Tribunaux auront à interpréter de manière large la notion de dépense conforme à l'objet social.

A notre estime, seules les dépenses consenties à titre gratuit ou contraires à l'ordre public devraient être rejetées, pour autant bien entendu que les conditions habituelles de déduction soient réunies.

A défaut, cela revient à ajouter à la loi une condition qui n'y figure pas et aboutit à la situation absurde où un revenu obtenu dans le cadre d'une activité excédant les limites de l'objet social se trouve taxé, sans que la dépense corrélative ne soit déductible, ce qui conduit à taxer du chiffre d'affaires brut, idée qui est rejetée par l'administration elle-même ⁽¹¹⁾.

(10) Civ. Liège, 20 septembre 2004, www.fiscalnet.be.

(11) La Corn. IR n° 50/13 précise, en effet, que « lorsqu'il n'existe pas d'accord collectif et que les négociations entre le contribuable et le fonctionnaire taxateur (voir 50/3 à 51) n'ont pas abouti à un accord au sujet des frais professionnels contestés, ce fonctionnaire est tenu d'évaluer ces frais à un montant raisonnable. En d'autres termes, le contribuable ne peut être imposé sur un revenu brut »

Olivier ROBUNS
Avocat au Barreau de Liège
Spécialiste en droit fiscal
Cabinet d'avocats HERVE

PACIOLI N° 298 24 mai – 6 juin 2010