

Numéro du rôle : 1618
Arrêt n° 75/2000 du 21 juin 2000

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 23, § 1er, 3°, 28, 49 et 53, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et G. De Baets, et des juges H. Boel, L. François, R. Henneuse, M. Bossuyt et E. De Groot, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 6 janvier 1999 en cause de P. Van Malder et R. Schietecatte contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 11 février 1999, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Le Code des impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les charges et dépenses nécessitées par une activité professionnelle antérieure mais supportées postérieurement à la cessation de celle-ci ne sont pas déductibles selon les articles 49 et 53, 1^o, CIR 92 alors que les articles 23, § 1, 3^o et 28, CIR 92 considèrent comme revenus professionnels taxables ceux provenant d'une activité professionnelle antérieure mais obtenus postérieurement à la cessation de celle-ci ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les parties précitées Van Malder et Schietecatte contestent devant le juge *a quo* la décision du directeur régional des contributions directes à Namur, par laquelle celui-ci, saisi d'une réclamation par lesdites parties, confirme la non-déductibilité d'intérêts supportés après la cessation de l'activité professionnelle indépendante de R. Schietecatte.

Le juge *a quo* pose la question citée ci-dessus, après avoir relevé dans les motifs que « en ce qui concerne les revenus et les charges liés à une activité professionnelle antérieure, le législateur fiscal taxe les premiers mais ne détaxe pas les secondes » et que dès lors « un problème de discrimination se pose à cet égard ».

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 11 février 1999, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 3 mars 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 13 mars 1999.

Par ordonnance du 20 avril 1999, le président en exercice a prorogé de quinze jours le délai pour l'introduction d'un mémoire, suite à la demande de P. Van Malder et R. Schietecatte du 19 avril 1999.

Cette ordonnance a été notifiée à P. Van Malder et R. Schietecatte par lettre recommandée à la poste le 20 avril 1999.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 16 avril 1999;
- P. Van Malder et R. Schietecatte, demeurant ensemble à 5060 Sambreville, rue de Falisolle 145, par lettre recommandée à la poste le 3 mai 1999.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 12 mai 1999.

P. Van Malder et R. Schietecatte ont introduit un mémoire en réponse, par lettre recommandée à la poste le 14 juin 1999.

Par ordonnances du 29 juin 1999 et du 27 janvier 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 11 février 2000 et 11 août 2000 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 7 mars 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 29 mars 2000.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 9 mars 2000.

A l'audience publique du 29 mars 2000 :

- ont comparu :
- . Me N. Deprez, avocat au barreau de Charleroi, pour P. Van Malder et R. Schietecatte;
- . Me S. Van Eyll *loco* Me M. Firket, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et M. Bossuyt ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *En droit*

- A -

Position du Conseil des ministres

A.1. A titre principal, le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle est irrecevable, dès lors qu'elle soumet en réalité à la Cour l'opportunité ou le caractère judiciaire des dispositions visées, problématique qui excède la compétence de la Cour. En effet, aucune différence de traitement n'est opérée entre contribuables par les dispositions en cause, celles-ci s'appliquant à tous ceux qui, après une cessation d'activité, perçoivent des revenus ou supportent des charges liées à l'activité professionnelle antérieure.

A.2. Quant au fond, envisagé à titre subsidiaire, le Conseil des ministres précise tout d'abord la portée des dispositions en cause.

Il nuance la question préjudicielle, en ce que « les charges et dépenses nécessitées par une activité professionnelle antérieure mais supportées postérieurement à la cessation de celle-ci » peuvent être déductibles en vertu des articles 49 et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 pour autant qu'elles remplissent les conditions prévues par les articles 23, § 2, 1^o, et 49 du même Code, notamment qu'elles soient faites ou supportées en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables de l'activité en cause. Il expose ensuite l'arrêt de cassation du 27 octobre 1983, lequel a décidé que « les charges et dépenses, telles que les amortissements et intérêts payés en raison d'emprunts, supportés après la cessation de l'activité professionnelle, ne peuvent être déduits à titre de charges professionnelles ».

A.3.1. Le Conseil des ministres justifie ensuite le régime légal en cause.

Si l'affectation de capitaux empruntés à l'exercice de l'activité professionnelle constitue bien un critère pertinent pour déterminer la nature professionnelle ou non des intérêts d'emprunt dont la déduction est postulée en frais professionnels, la cessation de l'activité professionnelle est aussi un critère pertinent pour déterminer la nature professionnelle ou non des intérêts payés en raison d'un emprunt originairement contracté à l'avantage de l'exploitation. Avec la cessation d'activité, les avoirs comme les capitaux empruntés affectés à cette activité perdent leur affectation professionnelle, les intérêts afférents auxdits emprunts perdant dès lors également leur nature de frais professionnels.

A.3.2. Selon le Conseil des ministres, permettre la déduction professionnelle d'intérêts échus après la cessation d'activité pose en outre deux problèmes. D'une part, cela crée une discrimination au détriment des titulaires d'un emprunt contracté dès l'origine à des fins privées. D'autre part, cette déduction risquerait d'inciter les contribuables, en passe de cesser leur activité indépendante pour exercer une activité salariée, à contracter ensuite un emprunt dont ils pourraient déduire alors les intérêts en frais professionnels tout au long de leur activité de salarié.

A.3.3. Le Conseil des ministres différencie enfin la question des frais professionnels et celle de la perte ou de la moins-value résultant de la réalisation d'un élément d'actif, lesquelles sont effectivement déductibles mais sans que ce ne soit au titre de frais professionnels.

Position des parties P. Van Malder et R. Schietecatte

A.4.1. Selon ces parties, les articles 49 et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 « opèrent une discrimination parmi les personnes ayant cessé une activité professionnelle en ce que les prolongements d'une activité professionnelle sont considérés comme professionnels ou non professionnels, selon qu'il s'agit de profits ou de charges relatifs à cette activité antérieurement exercée ».

A.4.2. Les mêmes parties allèguent également qu'il y a en l'espèce traitement identique de situations objectivement différentes, lequel ne serait pas justifié. En effet, les contribuables qui, après la cessation de leur activité professionnelle, perçoivent des revenus en résultant, voient ceux-ci taxés comme revenus professionnels, ce qui est également le cas des contribuables qui, outre la perception de tels revenus, continuent à payer des charges liées à cette activité antérieure, lesquelles charges par contre se voient refuser un caractère professionnel. Selon le mémoire, ces deux catégories de contribuables « seront donc imposé[s] de la même manière alors que leur situation [professionnelle] est objectivement différente, les revenus étant considérés comme professionnels et les charges comme privées ».

A.5. Pour les parties requérantes devant le juge *a quo* - lesquelles se réfèrent à un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 18 septembre 1998 -, c'est au jour de l'engagement qu'il y a lieu de se situer pour juger du caractère professionnel de la dépense et non pas au jour de son exécution.

Selon le mémoire, peu importe qu'il s'agisse de remboursement de capital ou d'intérêt puisque le capital investi est aussi constitutif d'une dépense professionnelle dans la mesure où il a été affecté à fonds perdus sans que l'investissement ne permette d'acquérir un élément d'actif en contrepartie suite à la cessation du commerce.

- B -

Les dispositions en cause

B.1. Le juge *a quo*, dans les termes exposés ci-dessus, interroge la Cour sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution des articles 23, § 1er, 3°, 28, 49 et 53, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé C.I.R. 1992).

L'article 23, § 1er, 3°, du C.I.R. 1992 dispose :

« Art. 23. § 1er. Les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature, à savoir :

[...]

3° les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure;

[...] ».

L'article 28 du même Code dispose :

« Art. 28. Les bénéfices et profits d'une activité professionnelle exercée antérieurement par le bénéficiaire ou par la personne dont celui-ci est l'ayant cause, sont :

1° les revenus qui sont obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'entreprise ou de l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative et qui proviennent de plus-values sur des éléments de l'actif affectés à l'activité professionnelle;

2° les revenus qui sont obtenus ou constatés postérieurement à la cessation et qui proviennent de l'activité professionnelle antérieure;

3° les indemnités de toute nature obtenues postérieurement à la cessation :

a) en compensation ou à l'occasion d'un acte quelconque susceptible d'avoir entraîné une réduction de l'activité, des bénéfices ou des profits, à l'exception des indemnités perçues à l'occasion de la libération de quantités de référence conformément à l'article 15 de l'arrêté royal du 2 octobre 1996 relatif à l'application du prélèvement supplémentaire dans le secteur du lait et des produits laitiers;

b) ou en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits.

Le présent article s'applique également en cas de cessation complète et définitive, pendant l'exercice de l'activité professionnelle, d'une ou de plusieurs branches de cette activité. »

Par ailleurs, l'article 49 du même Code dispose :

« Art. 49. 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. »

Enfin, l'article 53, 1^o, du même Code dispose :

« Ne constituent pas des frais professionnels :

1^o les dépenses ayant un caractère personnel, telles que loyer et les charges locatives afférentes aux biens immobiliers ou parties de biens immobiliers affectés à l'habitation, les frais d'entretien du ménage, d'instruction ou d'éducation et toutes autres dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession;

[...] ».

Quant au fond

B.2. Aux termes de l'article 49 du C.I.R. 1992, constituent des 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 »; par ailleurs, l'article 53, 1^o, du même Code dénie le caractère de frais professionnels aux dépenses ayant un caractère personnel et à celles «non nécessitées par l'exercice de la profession ».

Comme le confirme la jurisprudence à laquelle se réfère le juge *a quo*, les charges et dépenses nécessitées par une activité professionnelle antérieure - et notamment les intérêts nés d'emprunts contractés pour les besoins de ladite profession - mais supportées postérieurement à sa cessation, ne sont pas déductibles au titre de l'article 49 précité.

Comme il ressort de l'arrêt posant la question préjudicielle, ne sont pas en cause les charges et dépenses afférentes à des éléments qui, par suite de la cessation de l'activité professionnelle, font l'objet d'un usage non professionnel.

Une différence de traitement est ainsi opérée entre les redevables d'impôts sur des revenus qualifiés de professionnels par l'article 23 du C.I.R. 1992 : ceux qui exercent encore leur activité professionnelle peuvent déduire les charges et dépenses nécessitées par celle-ci, à l'inverse de ceux qui supportent après la cessation de leur activité professionnelle des charges et dépenses de même nature.

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4. Le Conseil des ministres n'indique pas, les travaux préparatoires des législations successives à l'origine de l'article 49 en cause (en particulier la loi du 29 octobre 1919, l'arrêté du Régent du 15 janvier 1948, les lois du 20 novembre 1962 et du 25 juin 1973) n'établissent pas davantage et la Cour n'aperçoit pas ce qui pourrait justifier la différence de traitement en cause.

En effet, si elle repose sur un critère objectif - la cessation de l'activité professionnelle -, elle aboutit à priver du bénéfice de l'article 49 les contribuables dont les frais, reconnus comme professionnels durant l'exercice, perdurent au-delà de la cessation de cette activité, alors même que ces frais, comme les frais professionnels exposés durant l'activité professionnelle, n'ont été engagés qu'afin de pouvoir exercer celle-ci; or, les articles 23, § 1er, 1° à 3°, et 28, 2°, considèrent comme revenus professionnels tant les bénéfices et profits provenant d'une activité

professionnelle en cours que ceux résultant d'une activité professionnelle qui a néanmoins cessé; il s'ensuit que le caractère de revenus professionnels des bénéfices et profits résultant d'une activité professionnelle antérieure n'est en rien affecté par la cessation de celle-ci.

Tant les revenus perçus que les charges exposées après la cessation d'une activité professionnelle ont en commun, nonobstant cette cessation, d'avoir pour cause l'exercice antérieur de cette activité, en l'absence de laquelle ces revenus et charges n'auraient pas existé.

S'il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider si les effets d'une activité professionnelle qui perdurent au-delà de sa cessation conservent ou non un caractère professionnel, il n'est toutefois pas justifié de prendre en compte, parmi ces effets, les revenus, et de ne pas prendre en compte les charges et dépenses.

B.5. La question préjudicielle appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 49 et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 violent les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les charges et dépenses nécessitées par une activité professionnelle antérieure mais supportées postérieurement à la cessation de celle-ci 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 d'arbitrage, à l'audience publique du 21 juin 2000.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior