

Numéro du rôle : 5091
Arrêt n° 190/2011 du 15 décembre 2011

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant les articles 49 et 53, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par arrêt du 25 janvier 2011 en cause de l'Etat belge contre Pol Lambert et Anna Hoefnagels, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 3 février 2011, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 49 et 53, 1^o, du CIR 92 violent-ils ou non 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, même lorsque ces frais et charges portent sur des éléments d'actif qui ne sont plus utilisés pour l'exercice de la profession et qui, postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle, font partie du patrimoine privé du contribuable ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Pol Lambert et Anna Hoefnagels, demeurant à 2950 Anvers, Roerdomplei 30;
- le Conseil des ministres.

Pol Lambert et Anna Hoefnagels ont également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 10 novembre 2011 :

- ont comparu :
 - . Me E. De Boel, avocat au barreau d'Anvers, pour Pol Lambert et Anna Hoefnagels;
 - . Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs A. Alen et F. Daoût 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

Pol Lambert et Anna Hoefnagels ont mentionné, dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 1999, sous la rubrique « Frais professionnels réels payés ou supportés après la cessation », un montant de 228 150 francs (5 655,69 euros). Le 20 décembre 1999, une cotisation à l'impôt des personnes physique est établie dans leur chef, refusant la déduction du montant précité à titre de frais professionnels. La réclamation qu'ils avaient introduite contre cette cotisation étant restée sans réponse, ces parties contestent l'imposition par une action introduite le 30 novembre 2000 auprès du Tribunal de première instance d'Anvers. Par jugement du 13 février 2002, le Tribunal rejette la demande.

Par requête du 8 juillet 2002, Pol Lambert et Anna Hoefnagels interjettent appel de ce jugement. Par arrêt du 2 décembre 2003, la Cour d'appel d'Anvers déclare leur appel fondé. Par arrêt du 20 octobre 2006, la Cour de cassation casse cet arrêt et renvoie l'affaire devant la Cour d'appel de Gand.

C'est dans le cadre de cette procédure que la juridiction *a quo* pose la question préjudicielle, à la demande des appelants.

III. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité de la question préjudicielle

A.1.1. Le Conseil des ministres estime en premier lieu que la question préjudicielle est irrecevable car elle ne serait pas utile à la solution du litige soumis au juge *a quo*. Il fait valoir qu'à partir de la cessation de l'activité professionnelle, les amortissements litigieux ne portent plus sur l'activité professionnelle antérieure salariée de Pol Lambert et qu'ils ne sont dès lors plus déductibles à titre de frais professionnels.

A.1.2. Selon le Conseil des ministres, la déductibilité des frais par suite de la cessation d'une activité professionnelle ayant généré des bénéfices ou des profits n'est pas applicable, étant donné que Pol Lambert n'a jamais recueilli de profits ou de bénéfices.

A.1.3. Le Conseil des ministres soutient également que, conformément à l'article 61 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), les amortissements ne sont considérés comme des frais professionnels que dans la mesure où ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable. Selon lui, dès la cessation de l'activité professionnelle, l'élément d'actif ne peut plus subir de dépréciation au sens de l'article 61 du CIR 1992, étant donné que l'éventuelle dépréciation n'est plus nécessaire et que les frais ne sont plus faits ou supportés pour acquérir ou conserver les revenus imposables. Il relève que, conformément à l'article 360 du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 1999, la déduction de la valeur résiduaire au titre de l'exercice d'imposition 1999, soit la cinquième année suivant la cessation de l'activité professionnelle, est impossible.

A.2. Les appelants devant la juridiction *a quo* répondent que la question préjudicielle est effectivement recevable, étant donné que la réponse à la question est nécessaire pour trancher le litige soumis au juge *a quo*. Le texte de l'article 61 du CIR 1992 relativement aux amortissements pour dépréciation constitue, selon eux, le nœud du litige soumis à la juridiction *a quo* et forme l'objet de la question préjudicielle, de sorte que le texte de l'article lui-même ne peut être invoqué pour contester la recevabilité de la question.

Quant au fond

A.3.1. Les appelants devant la juridiction *a quo* font valoir que les articles 49 et 53, 1°, du CIR 1992 violent le principe d'égalité et de non-discrimination en ce que les charges et dépenses d'une activité professionnelle antérieure qui ont été supportées après la cessation de cette activité ne sont pas déductibles pour autant qu'ils portent sur des éléments d'actif qui, à la suite de la cessation de l'activité professionnelle, ont reçu une affectation non professionnelle.

A.3.2. Ils estiment que le principe qui fonde l'arrêt n° 75/2000 du 21 juin 2000 doit, en l'espèce, aboutir à une même solution. Ils soulignent que les frais réalisés sont des frais professionnels et que l'administration fiscale les a reconnus comme tels durant plus de vingt ans. L'utilité de ces frais, qui ont exclusivement été réalisés en vue d'un usage professionnel, a, selon eux, disparu après la cessation de l'activité professionnelle, alors que les frais non encore amortis ne sont plus déductibles.

A.3.3. Ils concluent que les contribuables qui ont pu déduire la totalité du coût de l'élément d'actif au cours de leur carrière professionnelle sont traités autrement que ceux qui n'ont pu en déduire qu'une partie, alors que le résultat final est le même pour les deux catégories, à savoir qu'une partie de leur patrimoine a reçu une affectation non professionnelle après leur carrière professionnelle.

A.4.1. Le Conseil des ministres ne conteste pas que les frais professionnels provenant d'une activité professionnelle antérieure qui a généré des bénéfices ou des profits puissent être déductibles. Il relève que Pol Lambert, en tant que travailleur salarié, n'a cependant jamais retiré de bénéfices ou de profits d'une activité professionnelle indépendante.

A.4.2. Le Conseil des ministres fait valoir que l'élément d'actif qui a donné lieu à amortissement n'a jamais constitué un patrimoine distinct du contribuable et faisait intégralement partie de son patrimoine privé. Selon lui, seuls les contribuables qui font des bénéfices ou des profits peuvent avoir un patrimoine investi dans leur entreprise sur lequel des plus-values imposables peuvent, le cas échéant, même après cessation, être réalisées.

A.4.3. Le Conseil des ministres estime ensuite que, dans l'arrêt n° 75/2000 du 21 juin 2000, les charges et dépenses se rapportant aux éléments d'actif qui, par suite de la cessation de l'activité professionnelle, ont reçu une affectation non professionnelle, n'étaient pas en cause. Selon lui, la Cour visait uniquement les coûts réalisés afin de pouvoir exercer l'activité professionnelle qui perdurent après la cessation de cette activité, étant donné que les bénéfices et profits qui découlent d'une activité professionnelle antérieure restent des revenus professionnels même après la cessation de cette activité.

A.4.4. Selon le Conseil des ministres, la Cour n'a dès lors pas statué sur la constitutionnalité de la non-déductibilité des frais et charges qui se rapportent aux éléments d'actif privés qui ne sont plus utilisés pour l'exercice de la profession et qui, postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle, font partie du patrimoine privé du contribuable.

A.4.5. Le Conseil des ministres observe ensuite que l'imposabilité de principe de plus-values de cessation ne s'applique que pour les indépendants qui ont eu des bénéfices ou profits, alors que les plus-values de travailleurs salariés ne sont pas imposables, de sorte qu'il existe un parallélisme avec la non-déductibilité des frais afférents à la période postérieure à la cessation de l'activité professionnelle salariée.

A.4.6. Le Conseil des ministres fait valoir que les indépendants qui réalisent des plus-values sur un bien immobilier qui était auparavant investi dans l'entreprise, mais qui a, après la cessation de cette activité professionnelle, été utilisé exclusivement de manière durable à des fins non professionnelles, ne sont pas taxés. Le principe de la non-déductibilité des frais afférents à cette même période d'usage durable à des fins non professionnelles s'applique également, selon cette partie, aux bénéfices ou profits d'une activité professionnelle indépendante.

A.4.7. Enfin, le Conseil des ministres estime que la différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir l'activité professionnelle salariée. En outre, selon le Conseil des ministres, l'impossibilité légale de déduire fiscalement les frais d'un élément d'actif privé est raisonnablement justifiée.

A.5.1. Les appelants devant la juridiction *a quo* font valoir que les charges et dépenses en question ont exclusivement été supportées en vue d'acquérir des revenus professionnels et qu'elles ont été reconnues comme telles par l'administration fiscale. Ils ne contestent pas que l'affectation professionnelle de ces frais a disparu après la cessation de l'activité professionnelle.

A.5.2. Ils considèrent que ces frais ne sont pas entièrement amortis à cause des principes appliqués par l'administration fiscale et dans le texte de la loi. Ils soulignent que s'ils avaient réalisé ces frais quelques années plus tôt ou s'ils avaient cessé plus tard leur activité professionnelle, l'ensemble de ces dépenses et frais aurait été amorti. Selon eux, la distinction en cause n'est donc pas le fait de l'activité d'indépendant ou de travailleur salarié mais est liée à l'âge auquel est effectuée une dépense à des fins professionnelles.

A.5.3. Ils concluent qu'il existe une inégalité entre les contribuables qui ont pu déduire de tels frais avant la fin de leur activité professionnelle et les contribuables qui n'ont pu le faire.

A.5.4. Ils estiment que l'élément d'actif a bel et bien subi une dépréciation. Selon eux, les frais sont en effet devenus sans utilité, vu que l'élément d'actif ne peut plus être utilisé en conformité avec le but dans lequel ces frais ont été réalisés.

- B -

Quant aux dispositions en cause

B.1. La juridiction *a quo* demande à la Cour si les articles 49 et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

L'article 49 du 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 [tels] ».

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 le loyer et les charges locatives afférents 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 à la recevabilité de la question préjudicielle

B.2.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle serait irrecevable car sans utilité pour la solution du litige soumis au juge *a quo*.

B.2.2. C'est en principe à la juridiction *a quo* qu'il appartient d'apprécier si la réponse à la question préjudicielle est utile à la solution du litige qu'elle doit trancher. Ce n'est que lorsque ce n'est manifestement pas le cas que la Cour peut décider que la question n'appelle pas de réponse.

B.2.3. Le litige soumis à la juridiction *a quo* porte sur la déduction, à titre de frais professionnels, de charges et dépenses relatives à des éléments d'actif qui ne sont plus utilisés pour l'exercice de la profession et qui, postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle, font partie du patrimoine privé du contribuable. Contrairement à ce que fait valoir le Conseil des ministres, la question préjudicielle nécessite une réponse pour que la juridiction *a quo* puisse trancher le litige qui lui a été soumis.

L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.3. La juridiction *a quo* demande à la Cour si les dispositions en cause violent le principe d'égalité et de non-discrimination « 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, même lorsque ces frais et charges portent sur des éléments d'actif qui ne sont plus utilisés pour l'exercice de la profession et qui, postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle, font partie du patrimoine privé du contribuable ».

B.4.1. Dans son arrêt n° 75/2000 du 21 juin 2000, la Cour a jugé que les articles 49 et 53, 1°, du CIR 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.

B.4.2. Cet arrêt ne concernait cependant pas 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.

B.5. 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.

B.6. Aux termes de l'article 49 du CIR 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 ».

En outre, l'article 53, § 1er, du même Code refuse le caractère de frais professionnels aux dépenses ayant un caractère personnel et aux dépenses « non nécessitées par l'exercice de la profession ».

Il découle dès lors des dispositions précitées que les charges et dépenses afférentes aux biens qui, postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle, sont utilisés à des fins privées perdent le caractère de frais professionnels.

B.7. En revanche, les éléments d'actif qui ne sont plus utilisés pour l'exercice de la profession et qui, postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle, font partie du patrimoine privé ne produisent pas de revenus professionnels. Puisqu'il n'est pas question de revenus professionnels imposables, il n'est donc pas manifestement déraisonnable que les charges et dépenses nécessitées par une activité professionnelle antérieure, mais supportées postérieurement à la cessation de cette activité, ne soient pas déductibles lorsque ces charges et dépenses portent sur des éléments d'actif qui ne sont plus utilisés pour l'exercice de la profession et qui, postérieurement à la cessation de l'activité professionnelle, font partie du patrimoine privé du contribuable.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 49 et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 15 décembre 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt