

Numéro du rôle : 2364
Arrêt n° 28/2003 du 19 février 2003

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 132 du Code des impôts sur les revenus 1964 et à l'article 33, § 1er, de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges L. François, P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen et J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

## I. *Objet de la question préjudicielle*

Par arrêt du 31 janvier 2002 en cause de la s.p.r.l. Daelemans contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 5 février 2002, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 132 du Code des impôts sur les revenus (cotisation spéciale), tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1984 à 1989, et l'article 33, § 1er, de la loi du 7 décembre 1988 [portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre] (cotisation spéciale distincte), tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1990 et 1991, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que les dispositions précitées ne font pas de distinction entre :

- d'une part, les sociétés ayant supporté des frais qui devaient être considérés, au moment du paiement, comme des charges professionnelles, et qui n'ont été qualifiés qu'ultérieurement d'avantage professionnel de toute nature imposable dans le chef du gérant, et ayant établi pour ces montants un formulaire 204S insuffisant ou ayant omis d'établir une fiche individuelle 281.21 ainsi qu'un relevé récapitulatif 325.21, alors que toutes les données, comme le nom du bénéficiaire et le montant, ont cependant été reprises intégralement dans la comptabilité, en sorte que ce gérant a été ou a pu être imposé sur ces montants;

- et, d'autre part, les sociétés ayant fait des frais dont le caractère d'avantage professionnel de toute nature imposable est établi dans le chef du gérant, mais n'ayant pas établi en conséquence le formulaire 204S ou les fiches individuelles au nom du bénéficiaire ? »

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Un litige est né entre la s.p.r.l. Daelemans et l'administration fiscale concernant la base imposable à l'impôt des sociétés et, plus précisément, concernant l'imposition des avantages de toute nature et des commissions secrètes.

La décision du directeur des contributions rejetant les griefs de la s.p.r.l. fait l'objet d'un recours devant la Cour d'appel de Gand.

Pour les exercices d'imposition 1984 à 1989, le montant des charges ou sommes non justifiées a été incorporé au bénéfice imposable de la société, en vertu de l'article 132 du Code des impôts sur les revenus (C.I.R.), en tant que dépenses non admises, pour la perception de la cotisation ordinaire à l'impôt des sociétés. Ce même montant a en outre été soumis à une cotisation spéciale complémentaire. Pour les exercices d'imposition 1990 et 1991, les charges ou sommes non justifiées ne doivent plus être incorporées à la base imposable à l'impôt des sociétés, mais une cotisation spéciale distincte est due.

Dans sa décision de renvoi, la Cour d'appel aboutit à la conclusion que la s.p.r.l. a certes introduit les formulaires exigés par la loi pour les exercices d'imposition litigieux, mais qu'il ressort des calculs effectués par la Cour que les avantages en cause sont plus importants que ceux qui ont été déclarés.

La s.p.r.l. conteste la constitutionnalité du régime des commissions secrètes. La Cour d'appel de Gand a décidé de poser une question préjudicielle avant de dire droit.

### III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 5 février 2002, 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 qu'il n'y avait pas 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 6 mars 2002.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 4 avril 2002.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.p.r.l. Daelemans, ayant son siège social à 8900 Ypres, Elverdingestraat 15, par lettre recommandée à la poste le 19 avril 2002;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 19 avril 2002.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 8 mai 2002.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 31 mai 2002;
- la s.p.r.l. Daelemans, par lettre recommandée à la poste le 10 juin 2002.

Par ordonnances des 27 juin 2002 et 30 janvier 2003, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 5 février 2003 et 5 août 2003 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 19 novembre 2002, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 11 décembre 2002.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 20 novembre 2002.

A l'audience publique du 11 décembre 2002 :

- ont comparu :
  - . Me K. Gheysen *loco* Me P. Delafontaine, avocats au barreau de Courtrai, pour la s.p.r.l. Daelemans;
  - . Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et L. François 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 de la s.p.r.l. Daelemans*

A.1.1. L'appelante devant la Cour d'appel affirme que le principe d'égalité est violé parce que les mêmes règles s'appliquent lorsqu'un contribuable octroie sciemment à un gérant des avantages imposables de toute nature sans établir les documents exigés par la loi et lorsqu'une société contribuable supporte des dépenses que le fisc ou le juge considère ultérieurement comme un avantage de toute nature, mais que cette société a toujours communiqué en toute clarté à l'administration aussi bien le montant que le bénéficiaire desdits avantages.

A.1.2. En cas de contestation portant sur l'imposition des avantages de toute nature, l'appréciation définitive de ces avantages imposables se trouve seulement établie après que toutes les voies de recours ont été épuisées. La position adoptée par le fisc signifie que le contribuable n'a pas le libre choix : soit il accepte le montant suggéré par l'administration, soit il conteste ce montant mais court alors le risque d'une double imposition. Le droit d'accès au juge en vue de contester l'appréciation des avantages visés s'en trouve dès lors limité.

A.1.3. La s.p.r.l. estime encore qu'il est possible de donner aux dispositions en cause une interprétation conforme à la Constitution si l'on admet que la cotisation spéciale n'est pas applicable lorsqu'existe une contestation sérieuse concernant le caractère imposable des avantages de toute nature.

##### *Position du Conseil des ministres*

A.2.1. L'introduction de l'article 132 du C.I.R. et, ultérieurement, de l'article 33 de la loi du 7 décembre 1988 visait, selon le Conseil des ministres, à récupérer, par le biais d'une cotisation spéciale à l'impôt des sociétés, des recettes qui échappaient au Trésor parce que la société n'avait pas justifié certaines allocations de la manière prescrite par la loi. Dans son arrêt n° 44/2000 du 6 avril 2000, la Cour a déjà admis qu'il était légitime que le législateur s'efforce de prévenir la fraude fiscale et de protéger les intérêts du Trésor, par souci de justice et pour remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge.

A.2.2. La thèse défendue par la s.p.r.l. Daelemans implique que l'on tienne compte du fait que la société est ou n'est pas de mauvaise foi. Compte tenu de l'objectif que poursuit le législateur, il est cependant logique que ce dernier ne fasse pas de distinction en fonction de l'intention du contribuable, lorsque celui-ci ne respecte pas ses obligations, vu que la mesure litigieuse entend avoir un effet dissuasif. Le législateur a lié l'application de l'article 132 du C.I.R. et de l'article 33, § 1er, de la loi du 7 décembre 1988 à l'administration de la preuve dans les formes prescrites, laquelle est indépendante et pleinement légitime et garantit l'efficacité de la mesure. L'absence ou non de mauvaise foi, lorsque le contribuable omet d'introduire les documents justificatifs requis, ne peut pas simplement être déduite de la mesure dans laquelle il est apparu que des avantages imposables de toute nature ont été accordés. Le point de vue que défend la s.p.r.l. priverait la mesure en cause de son utilité. En effet, s'il doit d'abord exister une décision juridique définitive pour que la cotisation spéciale puisse être établie, chaque avantage de toute nature octroyé et faisant l'objet d'une controverse avec le fisc échapperait à l'application de la disposition législative litigieuse.

A.2.3. Le Conseil des ministres conteste également que les mesures en cause affecteraient le droit d'accès au juge. La constatation que l'appelante a continué de défendre sa cause jusque devant les plus hautes instances juridictionnelles prouve du reste le contraire. En cas de contestation portant sur l'application des dispositions soumises à la Cour, le juge fiscal doit décider si c'est à tort ou à raison que la cotisation spéciale sur les charges ou sommes non justifiées a été établie et, le cas échéant, mettre à néant ladite cotisation.

- B -

B.1.1. La Cour est interrogée sur la cotisation spéciale à l'impôt des sociétés due sur les « commissions secrètes ». Les dispositions en cause sont, d'une part, l'article 132 du Code des impôts sur les revenus 1964, tel que cet article était applicable pour les exercices d'imposition 1984 à 1989 et, d'autre part, l'article 33, § 1er, de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1990 et 1991.

B.1.2. Les dispositions précitées font référence, pour définir leur champ d'application matériel, aux articles 47, § 1er, et 101 du Code des impôts sur les revenus 1964. Une société est redevable d'une cotisation spéciale à l'impôt des sociétés lorsqu'elle ne justifie pas dans le délai fixé, par la production, prescrite par la loi, de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif mentionnant l'identité complète des bénéficiaires, les sommes mentionnées dans ces dispositions (c'est-à-dire les commissions, courtages, honoraires ou avantages de toute nature qui constituent des revenus professionnels pour leurs bénéficiaires ou encore les rémunérations et pensions payées à des membres du personnel ou à d'anciens membres du personnel ainsi qu'à des administrateurs et des gérants).

B.1.3. Pour les exercices d'imposition 1984 à 1989, le montant des charges ou sommes non justifiées conformément aux articles 47, § 1er, et 101 a été incorporé, en tant que dépense non admise, à l'assiette imposable de la société requérante devant le juge *a quo*, en vertu de l'article 132 du Code des impôts sur les revenus 1964, en vue de la perception de la cotisation ordinaire à l'impôt des sociétés. Ce même montant a en outre été soumis à une cotisation spéciale complémentaire égale à la différence entre les 67,5 centièmes du triple de ces charges ou sommes, d'une part, et la partie de l'impôt des sociétés, calculé conformément aux articles 126 à 128 et 130, se rapportant proportionnellement au triple de ces charges ou sommes, d'autre part. La cotisation spéciale n'était pas déductible.

Pour les exercices d'imposition 1990 et 1991, en vertu de l'article 33, § 1er, de la loi du 7 décembre 1988, les charges ou sommes non justifiées n'ont plus été incorporées à la base imposable en vue de la taxation ordinaire à l'impôt des sociétés. Une cotisation spéciale

distincte de 200 p.c. était due sur les charges ou sommes non justifiées, cotisation qui était déductible à titre de charge professionnelle.

B.1.4. La circonstance que la cotisation spéciale n'était pas déductible pendant la période 1984-1989 mais l'était pendant la période 1990-1991 ne doit pas être prise en considération, car la charge fiscale que représentaient ensemble l'impôt des sociétés et la cotisation spéciale était, en dépit de la différence des modes de calcul, sensiblement la même pour les deux périodes (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-2, p. 132).

B.2.1. Le juge *a quo* pose à la Cour la question de savoir si les dispositions en cause instaurent une discrimination parce qu'elles ne font pas de distinction entre, d'une part, les sociétés qui ont supporté des dépenses qu'elles ont considérées comme des charges professionnelles mais que l'administration fiscale a qualifiées d'avantages professionnels de toute nature imposables dans le chef du gérant, ce qui fait que ces dépenses n'ont pas été justifiées de la manière prescrite par la loi mais que toutes les données y afférentes, telles que le nom du bénéficiaire et le montant, figuraient tout de même intégralement dans la comptabilité, de sorte que le gérant a été taxé sur ces montants ou pouvait l'être, et, d'autre part, les sociétés qui ont supporté des dépenses dont le caractère d'avantage professionnel de toute nature dans le chef du gérant est indubitablement établi mais qui ont délibérément négligé l'obligation spéciale de justification.

B.2.2. En imposant une obligation stricte de justification, le législateur a voulu s'assurer de la collaboration maximale des contribuables. La société est sanctionnée si elle ne respecte pas cette obligation spéciale d'identification et si elle empêche ainsi le fisc de vérifier que lesdits paiements ont bien subi, dans le chef du bénéficiaire, le régime fiscal qui leur est applicable.

Lors de l'introduction de l'article 132 du Code des impôts sur les revenus 1964, il a déclaré que le but était de porter la cotisation à un niveau tel qu'aucune société n'ait encore intérêt à ne plus justifier de tels montants selon les formalités légales (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/1). La cotisation spéciale a donc un caractère dissuasif.

B.2.3. Le fait de ne pas produire de fiches individuelles ni de relevé récapitulatif constitue, selon la loi, une indication suffisante pour que la cotisation spéciale soit établie. La

loi ne fait aucun lien entre la déduction des frais professionnels et leur imposition ou non dans le chef des bénéficiaires. De plus, il n'est pas nécessaire qu'il y ait intention frauduleuse.

La Cour doit vérifier si la mesure est raisonnablement justifiée en tant qu'elle s'applique d'une manière aussi générale et absolue. La requérante devant le juge *a quo*, à la demande de laquelle la question préjudicielle a été posée, soutient à ce propos que la cotisation spéciale ne pourrait pas être établie lorsque l'administration de la preuve dans les formes exigées par la loi n'a pas été respectée parce que des doutes légitimes existaient sur la qualification de certaines rétributions ou l'évaluation de celles-ci, mais que cela n'a pas empêché l'Administration de taxer les revenus des bénéficiaires.

B.3.1. Il est légitime que le législateur veille à prévenir la fraude fiscale et à préserver les intérêts du Trésor, par souci de justice et pour remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge.

La cotisation spéciale à l'impôt des sociétés a pour objet de contraindre les contribuables à remplir leur obligation de fournir à l'administration fiscale, dans les formes et les délais légaux, les renseignements qui lui permettront de procéder à la taxation des bénéficiaires des revenus. La mesure est pertinente par rapport aux objectifs du législateur puisqu'elle permet de lutter contre la fraude fiscale en décourageant la pratique des commissions secrètes.

B.3.2. Admettre que la cotisation spéciale ne pourrait pas être établie lorsque le contribuable n'a pas respecté l'obligation spéciale de justification parce qu'il soutient que certaines charges ou sommes ne tombent pas, à son estime, sous l'application des articles 47, § 1er, et 101 du Code des impôts sur les revenus 1964 ferait perdre à la sanction une grande part de son efficacité et la priverait de l'effet dissuasif escompté par le législateur. En effet, le contribuable ne sera pas incité à collaborer au maximum avec le fisc si le fait de s'en abstenir aboutit seulement à ce qu'il puisse être procédé à des redressements, lors d'un contrôle fiscal,

sans qu'une cotisation spéciale puisse être infligée. Les avantages de toute nature accordés et au sujet desquels existerait une controverse entre le contribuable et l'Administration échapperaient alors à l'application de la cotisation spéciale. Il est en outre particulièrement difficile, sinon presque impossible, de vérifier si le contribuable négligent a agi de bonne foi.

B.3.3. Le contribuable qui est en litige avec l'Administration concernant la qualification fiscale de certaines rétributions peut porter sa cause devant le juge, lequel soumettra le différend à un nouvel examen.

Si le juge admet le point de vue du contribuable et considère que les dépenses non justifiées n'appartiennent pas aux catégories de revenus professionnels énumérées dans les articles 47, § 1er, et 101 du Code des impôts sur les revenus 1964, l'obligation spéciale d'identification ne naît pas et la cotisation spéciale n'est pas due. En revanche, si le juge n'admet pas ou n'admet que partiellement le point de vue du contribuable, la cotisation spéciale restera totalement ou partiellement due. Cette conséquence peut se justifier par le souci légitime du législateur de combattre la fraude en décourageant la pratique des commissions secrètes.

B.4. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 132 du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1984 à 1989, et l'article 33, § 1er, de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1990 et 1991, 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 d'arbitrage, à l'audience publique du 19 février 2003.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts