

Numéro du rôle : 3892
Arrêt n° 182/2006 du 29 novembre 2006

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était en vigueur avant sa modification par la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, posée par le Tribunal de première instance de Louvain.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges R. Henneuse, M. Bossuyt, J.-P. Snappe, E. Derycke et J. Spreutels, 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 et procédure*

Par jugement du 20 janvier 2006 en cause de P. Speeckaert et I. de Broux contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 8 février 2006, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable avant sa modification par la loi du 24 décembre 2002, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il refuse la déduction au titre de frais professionnels des dépenses pour lesquelles il n'a pas été établi de fiches individuelles ou de relevé récapitulatif, indépendamment du fait que le bénéficiaire ait spontanément déclaré ces dépenses dans une déclaration établie régulièrement et dans les délais ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- P. Speeckaert et I. de Broux, demeurant à 3090 Overijse, Welriekendedreef 29;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 4 octobre 2006 :

- ont comparu :

. Me P. Soete *loco* Me L. Vanheeswijck, avocats au barreau de Bruxelles, pour P. Speeckaert et I. de Broux;

. Me M. Van Asch, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et R. Henneuse 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 d'arbitrage relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les parties demanderesses devant le juge *a quo* ont introduit dans les délais une déclaration à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 1997, 1998 et 1999. Le 19 novembre 1999, l'administration fiscale leur a adressé un avis de rectification pour ces trois exercices d'imposition. Dans cet avis, l'administration fait référence aux paiements qu'une des parties demanderesses, administrateur de sociétés, a effectués en faveur d'un certain nombre de sociétés. L'administration refuse de considérer ces paiements comme des frais professionnels déductibles, pour les raisons suivantes : il n'a été établi aucune fiche 281.50 ni aucun relevé récapitulatif 325.50 et le contribuable n'apporte pas la preuve que ces paiements ont été faits en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus imposables. Après que les demandeurs eurent déclaré leur désaccord avec la rectification précitée, les cotisations litigieuses ont été confirmées. La réclamation introduite auprès du directeur régional a été rejetée comme étant non fondée.

L'action devant le juge *a quo* tend à faire annuler les cotisations à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition visés. Les parties demanderesse réclament également le remboursement des sommes qui auraient été perçues sur la base de ces impositions, majorées des intérêts moratoires. En ordre subsidiaire, elles réclament à l'Etat belge une indemnité pour violation des principes de bonne administration et, en ordre encore plus subsidiaire, elles demandent au Tribunal de poser à la Cour une question préjudicielle concernant la compatibilité de l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Dans sa décision de renvoi, le juge *a quo* considère que les paiements effectués par la partie demanderesse en faveur de certaines sociétés étaient nécessaires en vue d'acquiescer des revenus imposables, de sorte que ces paiements sont en principe déductibles à titre de frais professionnels. Il est toutefois exigé à cette fin que le demandeur établisse les fiches 281.50 et le relevé récapitulatif 325.50. Dès lors que ceci n'a pas été fait, ces sommes ne peuvent, en vertu de l'article 57 du C.I.R. 1992, être considérées comme des frais professionnels. Le juge *a quo* souligne que la partie demanderesse a agi de bonne foi et que les sociétés ont inscrit les paiements reçus dans leur comptabilité régulièrement tenue et ont été imposées sur ces sommes, de sorte que le Trésor n'a subi aucun préjudice.

Le juge *a quo* observe ensuite que la partie demanderesse est sanctionnée de la même manière – la dépense est refusée en tant que charge professionnelle déductible – qu'un contribuable qui, en omettant d'établir les fiches 281.50 et le relevé récapitulatif 325.50, a causé un préjudice ou est susceptible de causer un préjudice au Trésor, parce que le contribuable bénéficiaire n'a pas spontanément mentionné dans sa déclaration les montants reçus. Le juge *a quo* se demande si ce traitement égal de personnes qui se trouvent dans des situations différentes est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

Il s'y ajoute que – depuis l'exercice d'imposition 2003 seulement, il est vrai – les sociétés qui sont soumises à l'impôt des sociétés ne doivent pas payer la « cotisation spéciale sur commissions secrètes » (article 219 du C.I.R. 1992) lorsqu'elles démontrent que les dépenses pour lesquelles aucune fiche individuelle ni relevé récapitulatif n'a été établi figurent dans une déclaration introduite régulièrement et dans les délais par le bénéficiaire. La question se pose dès lors de savoir, selon le juge *a quo*, s'il est justifié qu'une société puisse déduire les dépenses à titre de frais professionnels et échapper à la cotisation spéciale visée à l'article 219 du C.I.R. 1992 cependant qu'un contribuable à l'impôt des personnes physiques qui se trouve dans la même situation est sanctionné. Le juge *a quo* pose par conséquent la question préjudicielle précitée.

III. *En droit*

- A -

Position des parties demanderesse devant le juge a quo

A.1.1. Selon les parties demanderesse devant le juge *a quo*, l'article 57 du C.I.R. 1992, tel qu'il était applicable avant sa modification par la loi-programme du 24 décembre 2002, viole le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Deux catégories de personnes qui se trouvent dans des situations fondamentalement différentes sont en effet traitées de manière identique sans qu'existe pour ce faire une justification raisonnable : d'une part, la catégorie des personnes qui ont omis d'établir les documents exigés, empêchant ainsi l'administration fiscale d'établir la cotisation des bénéficiaires et, d'autre part, la catégorie des personnes dont l'omission d'établir les documents exigés n'a pas empêché l'imposition fiscale des bénéficiaires.

En instaurant l'obligation formelle de justification prévue par l'article 57 du C.I.R. 1992, le législateur cherche à établir un contrôle fiscal plus efficace. A l'aide de l'information reçue, l'administration fiscale peut vérifier si les revenus ont été déclarés par leurs bénéficiaires. L'article 57 en cause établit donc un lien entre la déductibilité pour celui qui verse les revenus professionnels, d'une part, et l'imposabilité de ces revenus chez les bénéficiaires, d'autre part. Le fait de ne pas établir de fiche individuelle ni de relevé récapitulatif est toutefois un motif suffisant pour refuser la déductibilité des frais professionnels. Ainsi disparaît le lien entre la déductibilité des frais professionnels et l'imposabilité ou la non-imposabilité chez le bénéficiaire.

Les parties demanderesse devant le juge *a quo* considèrent que la mesure en cause n'est pas raisonnablement justifiée, parce qu'elle s'impose de manière générale et absolue. La déductibilité des frais professionnels devrait être accordée, lorsque les documents exigés n'ont pas été établis, si cette négligence n'a pas empêché l'imposition du bénéficiaire et qu'on ne peut douter de la bonne foi des intéressés. Il en est d'autant plus ainsi lorsque, comme en l'espèce, il est établi que le bénéficiaire a déclaré les sommes reçues et a été taxé sur celles-ci.

Ces parties renvoyant au régime applicable aux bénéficiaires de bénéfices (article 24 du C.I.R. 1992). L'article 26 du C.I.R. 1992 empêche que des sommes payées par des entreprises soient à nouveau ajoutées aux bénéfices de celles-ci lorsque ces entreprises démontrent qu'il a été tenu compte de ces sommes pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. Il n'existe aucune justification raisonnable pour que le même régime ne puisse pas être appliqué aux bénéficiaires d'autres revenus professionnels.

A.1.2. Selon les parties demanderesse devant le juge *a quo*, la mesure en cause est tout au moins disproportionnée. A cet égard, elles font référence à la différence de traitement entre les contribuables selon que ceux-ci sont soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales. Lorsqu'un contribuable qui est soumis à l'impôt des personnes morale ne justifie pas les dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 au moyen de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, il est redevable d'une imposition « commissions secrètes ». Il ressort de l'arrêt n° 44/2000 que cette cotisation n'est pas due lorsque l'omission du contribuable n'a pas empêché l'administration fiscale de taxer les revenus des bénéficiaires.

Les parties soulignent ensuite la différence de traitement entre les contribuables selon qu'ils sont soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés. Lorsqu'un contribuable qui est soumis à l'impôt des sociétés ne justifie pas les frais visés à l'article 57 du C.I.R. 1992 au moyen de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, il est redevable d'une « cotisation sur commissions secrètes ». Depuis l'exercice d'imposition 2003, l'article 219, alinéa 4, du C.I.R. 1992 prévoit que cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses visées à l'article 57 est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305.

Dans les cas précités, il existe – à la différence de la mesure en cause – un rapport entre la déductibilité (ou l'inapplication de la cotisation « commissions secrètes ») pour le payeur et l'imposabilité chez le bénéficiaire. Par ailleurs, le fait de taxer les dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 chez le bénéficiaire et de refuser la déductibilité à la personne qui a payé ces dépenses conduit à une situation de double imposition qui est contraire notamment à la convention européenne d'arbitrage.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. En prévoyant, à l'article 57 du C.I.R. 1992, une stricte obligation de justification, le législateur a voulu, selon le Conseil des ministres, s'assurer de la collaboration effective des contribuables qui font les dépenses visées dans cette disposition. Le législateur a fait dépendre la déductibilité fiscale pour les débiteurs de ces dépenses de la condition que ces débiteurs produisent, dans les formes requises et dans le délai fixé, des fiches individuelles et un relevé récapitulatif. Le fait de ne pas établir ces documents justificatifs constitue un motif suffisant pour refuser la déductibilité au titre de frais professionnels. La loi n'établit aucun lien entre la déductibilité des frais professionnels et l'imposition ou non des bénéficiaires.

Le contribuable qui, sans communiquer les documents exigés, a accordé une rémunération visée à l'article 57 du C.I.R. 1992 et déclarée par le bénéficiaire, et le contribuable qui, sans communiquer les documents nécessaires, a octroyé une rémunération similaire non déclarée par le bénéficiaire commettent une infraction identique à la législation fiscale. Il n'y a dès lors aucun traitement inégal lorsque dans les deux cas la rémunération accordée est refusée à titre de frais professionnels. Au contraire, si la déductibilité au titre de frais professionnels était accordée dans le premier cas, il en résulterait que, dans le second cas, le débiteur de la rémunération serait discriminé parce que la déductibilité au titre de frais professionnels lui serait refusée à la suite de la même infraction aux lois fiscales que celle commise dans le premier cas. D'ailleurs, le débiteur des rémunérations visées n'a aucun contrôle sur le fait que qu'elles soient déclarées ou non spontanément par leur

bénéficiaire. Le traitement fiscal réservé à un contribuable qui ne respecte pas l'obligation de justification prévue à l'article 57 du C.I.R. 1992 dépendrait donc de la décision prise par un tiers – le bénéficiaire de la rémunération – de sanctionner ou non cette rémunération dans sa déclaration fiscale, et ceci alors que le débiteur de la rémunération n'a pas la moindre part à cette décision.

Le Conseil des ministres renvoie à une affaire analogue, sur laquelle la Cour a statué par son arrêt n° 72/2004. Les considérants de cet arrêt concernant la cotisation distincte appliquée, conformément à l'article 219 du C.I.R. 1992, à l'impôt des sociétés sont transposables à la mesure présentement en cause. Par ailleurs, la réflexion formulée par le juge *a quo*, selon laquelle depuis l'ajout d'un alinéa 4 à l'article 219 du C.I.R. 1992, les sociétés pourraient non seulement échapper à la cotisation distincte prévue par cette disposition mais pourraient également déduire les dépenses au titre de frais professionnels, est inexacte. Cette façon de voir ne trouve aucun appui dans la loi, ainsi qu'il ressort de la lecture de l'alinéa 4 de l'article 219 combiné avec l'article 197 du C.I.R. 1992.

A.2.2. En réponse à l'affirmation des parties demanderesse devant le juge *a quo*, selon laquelle la mesure en cause s'applique d'une manière générale et absolue, le Conseil des ministres renvoie aux arrêts n°s 28/2003 et 72/2004. Il en conclut que cette mesure est raisonnablement justifiée, précisément parce qu'elle s'applique de manière générale et absolue.

En ce qui concerne la référence à l'article 26 du C.I.R. 1992, le Conseil des ministres déclare que les revenus (« bénéfiques ») visés dans cette disposition ne sont pas comparables aux « frais professionnels » mentionnés à l'article 57 du C.I.R. 1992. L'article 26 a d'ailleurs une portée beaucoup plus restreinte que l'article 57, étant donné que seuls des avantages spécifiques accordés par les entreprises sont visés. En outre, dans l'article 26, la charge de la preuve de l'existence du caractère anormal ou bénévole de l'avantage accordé incombe à l'administration, alors que les dépenses visées à l'article 57 doivent être justifiées par le contribuable.

Par ailleurs, le Conseil des ministres estime que les parties demanderesse devant le juge *a quo* méconnaissent la portée de l'arrêt n° 44/2000. En effet, cet arrêt a exclusivement traité à l'application de la cotisation spéciale distincte à l'impôt des personnes morales et ne se prononce nullement sur l'application de l'article 57 présentement en cause, lequel n'est pas applicable à l'impôt des personnes morales.

Enfin, le Conseil des ministres rejette le point de vue selon lequel la mesure en cause donnerait lieu à une double imposition. Le fait de ne pas considérer une dépense comme frais professionnels, d'une part, et l'imposition d'une somme déclarée comme revenu, d'autre part, sont en effet deux choses différentes.

Réponse des parties demanderesse devant le juge a quo

A.3.1. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, les parties demanderesse devant le juge *a quo* considèrent que l'arrêt n° 72/2004 ne peut être utilement invoqué en l'espèce. La situation qui a donné lieu à la question préjudicielle présentement posée diffère en effet totalement de la situation dont il était question dans l'arrêt précité.

A.3.2. Ces parties ne partagent pas le point de vue du Conseil des ministres selon lequel le juge *a quo* s'est fondé sur une considération erronée à propos de l'article 219, alinéa 4, du C.I.R. 1992. Cette façon de voir néglige en effet la primauté de l'article 26 du C.I.R. 1992 sur les articles 49 et suivants – en ce compris l'article 57 – du même Code. Cet article 26 prévoit en effet que lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. Il apparaît donc – une fois encore – qu'il existe un lien entre la déductibilité par le payeur et l'imposabilité dans le chef du bénéficiaire.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992), tel qu'il était en vigueur avant sa modification par la loi-programme (I) du 24 décembre 2002.

La disposition en cause est libellée comme suit :

« Les dépenses ci-après ne sont considérées comme des frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi :

1° commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels;

2° rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires;

3° indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur ».

Les sommes précitées ne peuvent être admises en déduction au titre de frais professionnels que si celui qui les paie en apporte la preuve au moyen de « fiches individuelles » et d'un « relevé récapitulatif » (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/47, p. 40).

B.2.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si la disposition en cause établit une discrimination parce qu'elle ne fait aucune distinction entre, d'une part, le contribuable qui n'a pas justifié les dépenses en question de la manière prescrite, de sorte que la déduction au titre de frais professionnels est refusée, cependant que le bénéficiaire a spontanément mentionné ces sommes dans sa déclaration, et d'autre part, le contribuable qui n'a pas justifié les dépenses en question de la manière prescrite, tandis que le bénéficiaire n'a pas mentionné spontanément ces sommes dans sa déclaration.

B.2.2. En imposant une obligation stricte de justification, le législateur a voulu s'assurer de la collaboration effective des contribuables. Le contribuable est sanctionné – par le refus de la déduction au titre de frais professionnels – s'il ne respecte pas l'obligation particulière d'identification et empêche ainsi le fisc de vérifier que ces paiements ont bien subi le régime fiscal approprié dans le chef du bénéficiaire.

Les documents justificatifs en cause visent à vérifier la réalité et la déductibilité des paiements invoqués par le contribuable et à taxer, en temps utile, les montants correspondants dans le chef des bénéficiaires.

B.2.3. Le fait de ne pas établir de fiches individuelles ni de relevé récapitulatif constitue en principe un motif suffisant pour que la déduction au titre de frais professionnels soit refusée. La loi n'établit 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.

B.2.4. La Cour doit vérifier si la mesure est raisonnablement justifiée en tant qu'elle s'applique d'une manière aussi générale et absolue. Les parties demandereses devant le juge *a quo*, à la demande desquelles la question préjudicielle a été posée, soutiennent à ce propos que, lorsque les pièces justificatives prescrites n'ont pas été produites, la déduction au titre de frais professionnels devrait être accordée lorsque cette omission n'a pas empêché l'imposition du bénéficiaire et que l'on ne peut douter de la bonne foi des intéressés.

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 production obligatoire des pièces justificatives vise à 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 au regard des objectifs du législateur puisqu'elle permet de combattre la fraude fiscale.

B.3.2. Admettre que les frais professionnels déclarés ne pourraient pas être rejetés lorsque le contribuable n'a pas respecté l'obligation spéciale de justification mais que ces sommes ont été spontanément déclarées par le bénéficiaire, de sorte que celui-ci a pu ou aurait pu être taxé sur ces sommes, ferait perdre à la sanction du refus de déductibilité au titre de frais professionnels son efficacité et la priverait de l'effet dissuasif escompté par le législateur. En effet, le contribuable ne sera pas incité, dans ces circonstances, à collaborer avec le fisc. Il est en outre particulièrement difficile, sinon presque impossible, de vérifier si le contribuable négligent a agi de bonne foi.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était en vigueur avant sa modification par la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, ne viole 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 29 novembre 2006.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts