

Numéro du rôle : 3953
Arrêt n° 3/2007 du 11 janvier 2007

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était en vigueur avant sa modification par la loi du 30 mars 1994, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe 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 et procédure*

Par arrêt du 21 mars 2006 en cause de la SPRL « Bribel » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 30 mars 2006, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 219 du C.I.R. 1992 (dans la version applicable aux exercices d'imposition 1993 et 1994) viole-t-il les articles 10 et/ou 11 de la Constitution, en ce qu'il prévoit que les employeurs ou commettants/sociétés qui, en violation de l'article 57 du C.I.R. 1992 et des règles prises en exécution de celui-ci, ont négligé d'établir dans les délais les fiches individuelles et relevés récapitulatifs requis, seront sanctionnés d'une cotisation supplémentaire spéciale, alors que les employeurs ou commettants/personnes physiques ne peuvent subir la même sanction, et ce compte tenu du fait que (i) les obligations découlant de l'article 57 du C.I.R. 1992 et les dispositions d'exécution concernent dans la même mesure les employeurs ou commettants/personnes physiques et les employeurs ou commettants/sociétés et que (ii) la situation des employeurs ou commettants/sociétés et celle des employeurs ou commettants/personnes physiques est la même à la lumière de l'objectif consistant à éviter et à compenser la perte d'impôts consécutive à la fraude (éventuelle) – rendue possible en ce que l'employeur a négligé d'établir les fiches requises – commise par le bénéficiaire des revenus ? ».

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

- la SPRL « Bribel », dont le siège social est établi à 2020 Anvers, Hortensiastraat 12;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 8 novembre 2006 :

- a comparu Me A. van Lidth de Jeude, avocat au barreau d'Anvers, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- 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*

Un litige a surgi entre la SPRL « Bribel » et l'administration fiscale concernant la déductibilité de certaines sommes à titre de dépenses professionnelles (application de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, en abrégé C.I.R. 1992) et, en outre, au sujet de l'imposabilité de ces mêmes dépenses à titre de commissions secrètes (application de l'article 219 du C.I.R. 1992) qui n'ont pas été justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif (application de l'article 57 du C.I.R. 1992). Concrètement, le fisc a rejeté les dépenses qui avaient été comptabilisées au titre des exercices d'imposition 1993 et 1994 « comme frais

de déplacement du gérant », car ces dépenses s'avéraient porter en réalité sur des frais de repas de la gérante à l'occasion de déplacements et ne répondaient pas aux conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992. En outre, le fisc a estimé que, puisque ces dépenses n'ont pas été justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif comme l'exige l'article 57 du C.I.R. 1992, elles devaient faire l'objet de la cotisation distincte prévue par l'article 219 du C.I.R. 1992.

Les réclamations de la SPRL « Bribel » contre les cotisations distinctes ont été rejetées comme non fondées. Par jugement du Tribunal de première instance d'Anvers du 28 novembre 2001, l'action de la SPRL « Bribel » a été rejetée comme dépourvue de fondement.

Par arrêt interlocutoire du 22 novembre 2005, la Cour d'appel d'Anvers a jugé que les repas litigieux n'étaient pas déductibles à titre de frais professionnels et que, étant donné que les conditions légales de l'article 57 du C.I.R. 1992 n'étaient pas remplies, il avait, en l'espèce, été fait à bon droit application de l'article 219 du C.I.R. 1992.

La SPRL « Bribel » ayant fait valoir, dans sa requête d'appel, que l'article 219 du C.I.R. 1992 viole le principe d'égalité en ce qu'une distinction serait établie entre employeurs-sociétés et employeurs-personnes physiques, la Cour d'appel d'Anvers a posé, dans un deuxième arrêt interlocutoire du 21 mars 2006, la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La SPRL « Bribel » ne nie pas que les systèmes de l'impôt des sociétés et de l'impôt des personnes physiques sont des régimes fiscaux distincts et que le législateur est en principe libre de prévoir, dans un régime, des règles qui se distinguent de l'autre régime. Elle considère cependant que, si la finalité particulière d'une règle de droit déterminée est étrangère aux différences entre les régimes respectifs et n'est pas influencée par ces différences, le traitement distinct doit être justifié pour ne pas aboutir à une discrimination prohibée. Elle observe à cet égard que le fait que l'impôt des sociétés n'est pas fixé de la même façon que l'impôt des personnes physiques ne signifie pas qu'il existerait une distinction fondamentale entre les deux régimes. Ainsi, l'impôt des sociétés lui-même connaît une règle qui comporte une référence de principe à l'impôt des personnes physiques, à l'article 183 du C.I.R. 1992. De même, la déductibilité des frais est régie, tant à l'impôt des sociétés qu'à l'impôt des personnes physiques, par le principe inscrit à l'article 49 du C.I.R. 1992. La SPRL « Bribel » estime dès lors que l'attendu, inscrit dans l'arrêt n° 45/2001 du 18 avril 2001, selon lequel l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés obéissent à des principes différents et à un régime différent de déduction des frais, n'est pas justifié en droit.

La SPRL « Bribel » souligne que l'article 57 du C.I.R. 1992 impose une condition quant à la déductibilité fiscale de certains frais professionnels et que cette disposition s'applique tant en matière d'impôt des personnes physiques qu'en matière d'impôt des sociétés. Toutefois, seul l'impôt des sociétés connaît l'application du principe selon lequel une cotisation distincte peut être établie à raison des dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif. Une telle disposition n'existe pas à l'impôt des personnes physiques.

La SPRL « Bribel » cite l'arrêt n° 72/2004 du 5 mai 2004, dans lequel la Cour a expliqué que l'article 219 du C.I.R. 1992 a été imposé afin d'assurer à l'administration que les contribuables apportent leur collaboration à la possibilité de perception d'un impôt dans le chef du bénéficiaire des revenus. La SPRL « Bribel » n'adhère cependant pas à la considération de la Cour, dans l'arrêt n° 72/2004 précité, selon laquelle l'article 219 du C.I.R. 1992 contient une mesure nécessaire pour amener le contribuable à collaborer à un ensemble contrôlable sur le plan fiscal. Selon elle, cette thèse est infirmée par le C.I.R. 1992 lui-même. Tant les sociétés que les personnes physiques sont soumises aux obligations de l'article 57 du C.I.R. 1992 et doivent établir des fiches afin de pouvoir déduire les dépenses visées dans cet article. Selon la SPRL « Bribel », il est manifeste que l'objectif de l'article 57 du C.I.R. 1992 consiste à permettre le contrôle d'autres contribuables; elle estime que les situations du contribuable relevant de l'impôt des sociétés et de celui relevant de l'impôt des personnes physiques sont à cet égard identiques.

Elle souligne que le préjudice que cause un contribuable au Trésor en n'appliquant pas l'article 57 du C.I.R. 1992 est le même, que ce soit une société ou une personne physique qui ne respecte pas cette disposition. Cela démontre, selon elle, que la finalité particulière de l'article 219 du C.I.R. 1992 est étrangère aux différences entre les régimes respectifs. Le fait que la sanction de l'article 219 du C.I.R. 1992 ne soit pas imposée à l'impôt des personnes physiques démontre, selon elle, que cette sanction n'est pas une mesure nécessaire au respect de l'article 57 du C.I.R. 1992.

A.1.2. La SPRL « Bribel » estime que les sociétés et les personnes physiques se trouvent dans une position identique par rapport à l'obligation d'établir des fiches et relevés récapitulatifs, qui n'a été instaurée que pour former un mécanisme de contrôle et pour éviter que les bénéficiaires de revenus imposables puissent trop facilement éluder des impôts et des cotisations de sécurité sociale en ne déclarant pas les revenus obtenus. Pour rendre cette obligation efficace, le législateur a dû prévoir une sanction en cas de non-respect de cette obligation. A l'impôt des personnes physiques, cette sanction consiste simplement en la non-déductibilité des dépenses en cause, qui, à tort, n'ont pas été reprises sur des fiches individuelles et un relevé récapitulatif. A l'impôt des sociétés, la sanction consiste en l'enrôlement à la cotisation sur commissions secrètes, à savoir, pour les exercices 1992 et 1993, une cotisation s'élevant à 200 p.c. des dépenses qui, à tort, n'ont pas été reprises sur des fiches individuelles et un relevé récapitulatif. Elle en conclut qu'il s'agit ici indubitablement d'une différence de traitement discriminatoire. La situation des sociétés et des personnes physiques est la même à la lumière du but de la cotisation sur commissions secrètes, qui consiste à atteindre l'objectif sous-jacent à l'obligation d'établir des fiches, par le biais d'une sanction. Le législateur a en même temps souhaité compenser la perte d'impôts consécutive à la fraude éventuelle - rendue possible parce que l'employeur a omis d'établir les fiches requises - commise par le bénéficiaire des revenus. La SPRL « Bribel » est toutefois d'avis que la perte d'impôts consécutive à la fraude dans le chef des travailleurs, rendue possible parce que l'employeur ou le commettant n'a pas respecté ses obligations, ne dépend pas de la nature juridique de ces derniers. Elle estime dès lors discriminatoire qu'un employeur ou un commettant qui s'est organisé sous la forme d'une société soit sanctionné par une cotisation spéciale complémentaire, alors que cette sanction ne s'applique pas à un employeur ou à un commettant personne physique.

A.2.1. Le Conseil des ministres donne tout d'abord un aperçu circonstancié de l'histoire législative de l'article 219 du C.I.R. 1992.

Le Conseil des ministres souligne en premier lieu que le régime de la cotisation distincte spéciale a seulement été repris dans le C.I.R. 1992 comme une partie du calcul de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents et ne s'applique donc pas à l'impôt des personnes physiques. L'article 57 du C.I.R. 1992, en revanche, s'applique tant à l'impôt des personnes physiques qu'à l'impôt des sociétés, et ce en vertu de l'article 183 du C.I.R. 1992. Par cette disposition, le législateur a voulu s'assurer de la collaboration effective du contribuable qui engage les dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992, de sorte qu'il soit possible de vérifier, au moyen de cette obligation particulière d'identification, si les paiements ont bien subi le régime d'imposition approprié dans le chef du bénéficiaire. Le législateur a ainsi, en ce qui concerne les débiteurs des avantages mentionnés à l'article 57 du C.I.R. 1992, subordonné la déductibilité fiscale des dépenses à la production obligatoire des fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif. L'absence de ces documents constitue un motif suffisant pour refuser la déduction en charge professionnelle des avantages accordés. A l'impôt des sociétés, la non-justification des dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 constitue un motif suffisant pour établir la cotisation spéciale. Le Conseil des ministres rappelle à ce propos les arrêts n^{os} 28/2003 du 19 février 2003 et 72/2004 du 5 mai 2004, dans lesquels la Cour a jugé que la cotisation spéciale à l'impôt des sociétés est pertinente par rapport aux objectifs du législateur étant donné qu'elle permet de lutter contre la fraude fiscale en décourageant les pratiques des commissions secrètes.

A.2.3. Le Conseil des ministres considère que la SPRL « Bribel » se livre à une assimilation injustifiée des contribuables à l'impôt des sociétés aux contribuables à l'impôt des personnes physiques, étant donné qu'il s'agit de

deux catégories distinctes tant sur le plan du droit fiscal qu'en droit commun, étant chacune soumises à un régime différent d'impôt sur les revenus, ayant ses propres règles et ses propres taux. Le système de la cotisation spéciale sur les charges et sommes non justifiées est à cet égard inhérent à l'impôt des sociétés mais pas à l'impôt des personnes physiques.

Pour expliquer le traitement différent critiqué, il convient, selon le Conseil des ministres, de tenir compte de la distinction qui existe entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes physiques sur le plan de la tarification des taux d'imposition, et du traitement différent sur le plan de la sécurité sociale entre les personnes morales et les personnes physiques. En effet, par l'article 219 du C.I.R. 1992, le législateur vise la récupération des recettes fiscales et parafiscales que le Trésor obtient normalement par suite de l'attribution des revenus visés à l'article 57 du C.I.R. 1992 mais qui lui échapperaient parce que la société ne justifie pas ces revenus de la façon prescrite. Dans le cas où ces dépenses sont exposées par un chef d'entreprise ou un titulaire d'une profession libérale soumis à l'impôt des personnes physiques qui ne les justifie pas conformément à l'article 57 du C.I.R. 1992, aucune cotisation distincte n'est établie sur ces dépenses mais elles sont rejetées en tant que frais non déductibles et ajoutées aux bénéfiques ou profits du contribuable. Elles sont ainsi imposées à l'impôt des personnes physiques au taux d'imposition marginal. Etant donné que le Trésor ne subit dans ce cas aucun manque à gagner, il n'existe, de l'avis du Conseil des ministres, pas non plus de motif pour instaurer à l'impôt des personnes physiques, en vue de la récupération des impôts, un système de cotisation spéciale sur les charges et sommes non justifiées.

Il en est autrement à l'impôt des sociétés, où l'article 219 du C.I.R. 1992 garantit la perception normale de l'impôt lorsque celle-ci est menacée en raison de la nature et des taux spécifiques de l'impôt des sociétés. Le Conseil des ministres expose à cet égard que jusqu'à l'exercice d'imposition 1989, les commissions secrètes ainsi que la cotisation spéciale elle-même constituaient des dépenses non admises et soumises à l'impôt des sociétés, de sorte que cet impôt devait être déduit de la cotisation spéciale. La loi du 7 décembre 1988 a modifié le régime fiscal appliqué aux commissions secrètes. Le Conseil des ministres déduit des travaux préparatoires de cette loi que le législateur « n'a pas voulu se limiter au seul impôt éludé mais a également entendu tenir compte des cotisations sociales, patronales et personnelles, qui ne sont pas payées lors de l'attribution de commissions secrètes ». Le Conseil des ministres souligne que la cotisation spéciale ne présente donc pas seulement un caractère punitif; elle vise également à compenser les recettes fiscales et parafiscales qui menacent d'échapper à l'Etat. Dans la réforme fiscale menée à partir de l'exercice d'imposition 1990, la cotisation spéciale est due au taux de 200 p.c. sur le montant net des commissions payées et l'on évite la double imposition en classant aussi bien les commissions visées que la cotisation spéciale parmi les charges professionnelles déductibles, de sorte qu'elles ne font plus l'objet de l'impôt des sociétés. A compter de l'exercice d'imposition 1995, le taux de la cotisation spéciale a été porté à 300 p.c., en tenant compte des cotisations sociales non perçues et du fait que tant les charges et sommes non justifiées elles-mêmes que la cotisation spéciale sur celles-ci sont déduites à titre de charges professionnelles déductibles à l'impôt des sociétés. Le Conseil des ministres considère que ce calcul de la cotisation spéciale n'est pas excessif par rapport aux droits dont le Trésor est privé.

Le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle posée procède d'une prémisse erronée. La raison essentielle pour laquelle la cotisation spéciale a été instaurée à l'impôt des sociétés consiste, selon le Conseil des ministres, précisément en ce que, « à la lumière de l'objectif consistant à éviter et à compenser la perte d'impôts consécutive à la fraude (éventuelle) commise par le bénéficiaire des revenus », la situation de l'employeur-société est à ce point différente de la situation de l'employeur-personne physique que l'absence de possibilité d'application de la cotisation spéciale à l'impôt des sociétés résulterait en une différence de traitement entre les deux catégories. Etant donné que les prélèvements fiscaux et parafiscaux auprès du bénéficiaire des avantages mentionnés à l'article 57 du C.I.R. 1992 ne sont pas différents selon que les revenus ont été attribués par un employeur-société ou par un employeur-personne physique, les conséquences pour le Trésor seraient, de l'avis du Conseil des ministres, bien plus sérieuses si les sommes non justifiées attribuées par une société ne conduisaient qu'à un simple rejet de celles-ci en tant que charges professionnelles. Le Conseil des ministres en conclut qu'à la lumière de l'objectif du législateur qui est, en cas de fraude commise par le bénéficiaire des revenus, de compenser la perte d'impôts qui en résulte, il était nécessaire d'instaurer à l'impôt des sociétés la mesure inscrite à l'article 219 du C.I.R. 1992. Du fait que, à l'impôt des sociétés, les effets de la cotisation spéciale sont modérés car le montant dû en est déductible à titre de charge professionnelle, le législateur a, selon le Conseil des ministres, satisfait au critère selon lequel il doit exister un rapport raisonnable de proportionnalité entre le moyen employé et le but visé.

Le Conseil des ministres observe enfin que le fait que le système de la cotisation distincte spéciale ait été assoupli à partir de l'exercice d'imposition 2003 ne porte aucunement atteinte au caractère non discriminatoire du système de la cotisation spéciale tel qu'il s'appliquait antérieurement. Ledit assouplissement apporte au demeurant, selon le Conseil des ministres, la preuve du fait que le système de la cotisation spéciale a été instauré dans le souci de compenser la perte d'impôts consécutive à la fraude commise par les bénéficiaires des revenus.

A.2.4. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres répète que l'une des différences élémentaires entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes physiques est la tarification du taux d'imposition. En outre, les personnes morales et les personnes physiques se distinguent également sur le plan de la sécurité sociale. Le traitement fiscal distinct dont les employeurs-sociétés et les employeurs-personnes physiques font l'objet lorsqu'ils ne respectent pas l'obligation mentionnée à l'article 57 du C.I.R. 1992 est, selon le Conseil des ministres, raisonnablement justifié par l'objectif du législateur qui est de compenser de façon proportionnée les recettes fiscales et parafiscales qui seraient perdues pour le Trésor par suite de l'absence de justification.

Le Conseil des ministres n'adhère pas au raisonnement de la SPRL « Bribel » selon lequel, étant donné que les revenus du bénéficiaire à justifier au moyen de la production de fiches et d'un relevé ne sont pas soumis à des règles différentes en matière d'impôts et de cotisations de sécurité sociale selon qu'ils sont versés par un employeur-société ou un employeur-personne physique, la même sanction devrait être imposée aux personnes qui versent ces revenus, indépendamment de leur nature juridique. Au contraire, c'est précisément pour cette raison, estime le Conseil des ministres, que l'impossibilité d'établir une cotisation distincte à l'impôt des sociétés entraînerait pour le Trésor un manque à gagner bien plus important que si, à l'impôt des personnes physiques, ces dépenses n'étaient pas écartées à titre de charges professionnelles pour cause de non-justification. Le Conseil des ministres souligne enfin que, par l'introduction de l'article 219 du C.I.R. 1992, le législateur n'a pas seulement entendu imposer une sanction mais a souhaité compenser les revenus qui risquent d'échapper au Trésor au cas où les sociétés procéderaient à des attributions non justifiées de la façon visée à l'article 57 du C.I.R. 1992. Le Conseil des ministres affirme que l'obligation de l'article 57 du C.I.R. 1992 s'applique effectivement de la même façon aux sociétés et aux personnes physiques mais que, compte tenu des conséquences, le législateur s'est vu contraint d'instaurer à l'impôt des sociétés la mesure visée à l'article 219 du C.I.R. 1992.

A.2.5. Dans son mémoire en réponse, la SPRL « Bribel » constate que les parties s'accordent sur les prémisses du débat, à savoir que l'article 57 du C.I.R. 1992 s'applique aussi bien aux personnes physiques soumises à l'impôt des personnes physiques qu'aux personnes morales soumises à l'impôt des sociétés; que l'article 219 du C.I.R. 1992 sanctionne le manquement à l'obligation fixée à l'article 57 du C.I.R. 1992; que le préjudice consécutif à une infraction à l'article 57 du C.I.R. 1992 est identique qu'il soit dû à une attribution effectuée par une personne physique ou par une personne morale.

La SPRL « Bribel » n'adhère toutefois pas à la thèse du Conseil des ministres selon laquelle les différences en matière de taux d'imposition entre les sociétés et les personnes physiques justifieraient que les sociétés soient traitées de façon différente par rapport à la mesure attaquée. Elle n'adhère pas davantage à l'exemple cité par le Conseil des ministres concernant les dépenses non justifiées à l'impôt des personnes physiques. Elle affirme que, même à l'impôt des sociétés, des frais peuvent être traités comme une dépense non admise, ce qui a pour effet de les soumettre au taux normal de l'impôt des sociétés, et ajoute que la taxation à l'impôt des personnes physiques peut également résulter en une perte pour le Trésor parce que le taux de l'impôt des personnes physiques est un taux progressif. Elle en déduit que l'argumentation du Conseil des ministres, selon laquelle une mesure dissuasive telle que celle de l'article 219 du C.I.R. 1992 serait superflue à l'impôt des personnes physiques, n'est pas correcte. Dans certains cas, il est possible, selon elle, qu'un contribuable-personne physique qui verse une somme non justifiée par une fiche cause un préjudice plus important au Trésor que si l'auteur en était un contribuable-personne morale.

- B -

B.1. La Cour est interrogée au sujet de la cotisation spéciale à l'impôt des sociétés frappant les « commissions secrètes ». La disposition en cause est l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 1993 et 1994. Cette disposition énonce :

« Une cotisation distincte spéciale est établie à raison des dépenses visées à l'article 57, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches et relevés.

Cette cotisation est égale à 200 p.c. de ces dépenses ».

La disposition précitée renvoie, en ce qui concerne son champ d'application matériel, à l'article 57 du C.I.R. 1992. Lorsqu'une société ne justifie pas, dans le délai fixé, les sommes visées dans cet article (c'est-à-dire les commissions, courtages, honoraires et avantages de toute nature qu'elle paie à des bénéficiaires, pour lesquels ces sommes constituent des revenus professionnels, ou encore les rémunérations et pensions versées aux membres ou anciens membres du personnel ainsi qu'aux administrateurs et gérants) par la production des fiches individuelles et des relevés récapitulatifs qui sont prescrits par la loi, mentionnant intégralement l'identité du bénéficiaire, elle est redevable d'une cotisation spéciale à l'impôt des sociétés.

B.2. Le système de taxation des commissions secrètes résulte de plusieurs modifications législatives successives. Les travaux préparatoires de ces différentes adaptations montrent que le législateur entendait combattre certaines formes d'abus. Il a dès lors instauré une « corrélation entre, d'une part, la déductibilité des montants dans le chef de celui qui les paie et, d'autre part, l' 'imposabilité ' de ces montants au nom des bénéficiaires ».

C'est pourquoi, par une loi du 25 juin 1973, il a établi la cotisation spéciale « compensant la perte de l'impôt qui ne peut être perçu dans le chef des bénéficiaires » et il a calculé le montant de la cotisation spéciale due par les sociétés « selon une formule conçue de manière que l'imposition totale (impôt des sociétés plus cotisation spéciale) atteigne 65 % des paiements visés, ce qui correspond environ au taux marginal de l'impôt des personnes physiques [...] » (*Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/7, pp. 38-39).

Par la loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, le législateur a introduit le délai fixe dans lequel les fiches individuelles et le relevé récapitulatif doivent être transmis à l'administration. Le taux de la cotisation a en même temps été porté « à la différence entre, d'une part, les soixante-sept et demi centièmes du triple de ces charges ou

sommes et, d'autre part, la quotité de l'impôt des sociétés, calculé conformément aux articles 126 à 128 et 130, qui se rapporte proportionnellement au triple desdites charges ou sommes ». Le législateur a déclaré que son intention 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° 323/47, pp. 64-66).

Par la loi du 7 décembre 1988, l'ancien mode de calcul a, « dans un souci de simplification du calcul », été remplacé par une cotisation spéciale distincte au taux de 200 p.c. (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-1, p. 26), cependant que tant les dépenses non justifiées que la cotisation spéciale elle-même ont été rendues déductibles à titre de charges professionnelles. La majoration du taux a été motivée comme résultant « de la décision du Gouvernement de ne plus se limiter au seul impôt mais d'incorporer à l'imposition les cotisations sociales, patronales et personnelles, que l'octroi de commissions secrètes permet d'éluider » (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-2, p. 131).

Par la loi du 30 mars 1994, le taux de la cotisation distincte est passé de 200 à 300 p.c., dans le but de combattre la fraude (*Doc. parl.*, Chambre, 1993-1994, n° 1290/6, pp. 45-46 et p. 86). La loi du 4 mai 1999 a étendu le champ d'application de la cotisation sur commissions secrètes aux bénéfiques dissimulés. La loi du 27 novembre 2002 a complété, à compter de l'exercice d'imposition 2003, l'article 219 par un alinéa 4 qui dispose que la cotisation frappant les commissions secrètes n'est pas appliquée si le contribuable démontre que le montant des dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305.

B.3. Il peut se déduire de la question préjudicielle que le juge *a quo* demande à la Cour si la disposition litigieuse instaure - pour les exercices d'imposition 1993 et 1994 - une discrimination entre les contribuables qui sont soumis à l'impôt des personnes physiques (« les employeurs ou commettants/personnes physiques ») et ceux qui sont soumis à l'impôt des sociétés (« les employeurs ou commettants/sociétés ») en ce que seuls ces derniers sont redevables de la cotisation en cause.

B.4.1. L'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés obéissent à des principes différents. Outre les différences relatives aux taux d'imposition, il y a lieu de remarquer que tous les revenus, bénéfices et profits des sociétés sont taxables, ce qui n'est pas le cas de ceux des personnes physiques; alors que celles-ci ne peuvent déduire de leurs revenus taxables que les dépenses prévues par la loi, la société peut déduire toutes dépenses sauf celles exclues par la loi. A la différence de leur traitement à l'impôt des personnes physiques, les dépenses et charges non justifiées - et, par assimilation, les bénéfices dissimulés - sont, lorsqu'elles sont soumises à la cotisation en cause, considérées comme frais professionnels déductibles (C.I.R. 1992, article 197) et la cotisation distincte est déductible, au même titre, de la base imposable (articles 197, 198, alinéa 1er, 1°, et 463*bis*, § 1er, alinéa 3, du C.I.R. 1992).

B.4.2. Bien qu'il soit exact, comme l'indique la question préjudicielle, que les obligations résultant de l'article 57 du C.I.R. 1992 s'appliquent de façon égale aux personnes soumises à l'impôt des personnes physiques et à celles soumises à l'impôt des sociétés, il n'en demeure pas moins que la Cour doit tenir compte non seulement de la distinction fondamentale exposée en B.4.1, mais également de l'objectif particulier du législateur qui ressort, certainement depuis la loi du 7 décembre 1988, de l'historique du régime fiscal frappant les commissions secrètes. Il apparaît plus précisément que la cotisation spéciale frappant les commissions secrètes présente non seulement un caractère dissuasif mais entend également compenser la perte résultant pour le Trésor de la fraude à l'impôt des personnes physiques et aux cotisations de sécurité sociale.

La différence de traitement critiquée peut par conséquent se justifier par le souci légitime du législateur d'agir avec vigueur dans les secteurs où les risques d'abus sont les plus importants et où la perte pour le Trésor est la plus sérieuse.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 1993 et 1994, 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 11 janvier 2007.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts