

Numéro du rôle : 1674
Arrêt n° 44/2000 du 6 avril 2000

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 223, 1°, et 225, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (dans la version applicable à l'exercice d'imposition 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, P. Martens, J. Delruelle, A. Arts 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 5 mai 1999 en cause de l'a.s.b.l. Oeuvres des sœurs de Saint-Charles contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 12 mai 1999, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« Selon les articles 223, 1^o, et 225, 4^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, applicables à l'exercice d'imposition 1992, l'impôt des personnes morales est calculé au taux de 200 % sur les dépenses visées à l'article 57, 2^o, du même Code, à savoir, notamment, les rémunérations payées aux membres du personnel qui ne sont pas justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif.

Ces dispositions légales ne violent-elles pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elles ne distinguent pas entre les catégories de personnes qui, d'une part, faute d'avoir respecté à temps leur obligation d'établir les documents requis dans les formes légales, empêchent effectivement voire volontairement l'administration de procéder à la taxation des bénéficiaires et qui, d'autre part, n'auraient pas empêché, voire voulu empêcher la taxation des bénéficiaires ?

Ces dispositions ne violent-elles pas non plus les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'elles aboutissent à sanctionner le contribuable coupable d'une simple négligence, au demeurant réparée par la suite, non seulement autant qu'un fraudeur ayant versé véritablement des commissions secrètes (article 225, 4^o, du Code des impôts sur les revenus 1992), mais encore bien plus que le contribuable qui n'aurait pas rentré sa déclaration ou aurait rédigé une déclaration inexacte ou incomplète, avec intention d'éluider l'impôt (accroissements d'impôts : article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 et échelle de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, articles 225 et suivants) ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

L'a.s.b.l. Oeuvres des Sœurs de Saint-Charles, requérante devant la Cour d'appel de Liège, s'est vu imposer d'office, en raison de l'absence de déclaration à l'impôt des personnes morales pour l'exercice 1992, et a rentré tardivement les fiches individuelles et le relevé récapitulatif concernant les rémunérations payées à son personnel.

L'administration a rejeté la déduction de ces frais en application de l'article 223, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) et a procédé à la taxation de la somme de 7.769.137 francs, correspondant aux rémunérations payées, au taux de 200 p.c., en application de l'article 225, 4^o, du C.I.R. 1992 relatif à la taxation des « commissions secrètes ». Sur réclamation de la requérante, le directeur des contributions écarta de la base d'imposition les charges salariales afférentes aux rémunérations litigieuses, ramenant la base imposable à 4.594.490 francs, et maintint la taxation au taux de 200 p.c. sur cette somme.

La requérante devant le juge *a quo* conteste cette taxation et fait valoir que l'article 225, 4°, du C.I.R. 1992 violerait les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination en ce qu'il ne distinguerait pas entre les contribuables qui diminuent leur base imposable des versements qu'ils effectuent à des tiers dont l'identité est inconnue, privant ainsi l'administration d'une matière imposable, et les contribuables dont l'abstention n'a pas empêché l'administration de procéder à la taxation des bénéficiaires.

La Cour d'appel considère que cet argument doit être soumis à la Cour d'arbitrage. En conséquence, elle pose la question précitée.

III. La procédure devant la Cour

Par ordonnance du 12 mai 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 1er juin 1999.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 26 juin 1999.

Des mémoires ont été introduits par :

- l'a.s.b.l. Oeuvre des sœurs de Saint-Charles, dont le siège social est établi à 4000 Liège, rue de la Légia 7, par lettre recommandée à la poste le 14 juillet 1999;

- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 16 juillet 1999.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 11 août 1999.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- l'a.s.b.l. Oeuvre des sœurs de Saint-Charles, par lettre recommandée à la poste le 7 septembre 1999;

- le Conseil des ministres, par lettre recommandée à la poste le 8 septembre 1999.

Par ordonnance du 26 octobre 1999, la Cour a prorogé jusqu'au 12 mai 2000 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 1er mars 2000, le président en exercice a complété le siège respectivement par les juges H. Boel et E. De Groot en remplacement des juges H. Coremans et M. Bossuyt, légitimement empêchés.

Par ordonnance du 1er mars 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 21 mars 2000.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 3 mars 2000.

A l'audience publique du 21 mars 2000 :

- ont comparu :

. Me A. Rayet *loco* Me T. Afschrift, avocats au barreau de Bruxelles, pour l'a.s.b.l. Oeuvre des sœurs de Saint-Charles;

. Me C. Richard *loco* Me J.-F. Jeunehomme, avocats au barreau de Liège, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Delruelle et A. Arts 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 requérante devant le juge a quo

A.1. La requérante déduit des arrêts n^{os} 80/92, 89/94 et 70/96 que la Cour considère qu'une loi fiscale dont le but est d'atteindre une catégorie déterminée de contribuables, mais qui a pour effet d'atteindre, non seulement la catégorie visée mais également d'autres catégories de contribuables, dont les caractéristiques ne justifient nullement l'application de cette loi, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.2. La requérante fait valoir que la *ratio legis* des dispositions litigieuses est de sanctionner les contribuables qui diminuent leur base imposable de versements qu'ils ont effectué à des tiers inconnus, privant ainsi illégalement l'administration d'une matière imposable, ainsi que de réparer le préjudice causé au Trésor suite à cette privation. L'article 57, 2^o, du C.I.R. 1992 crée une corrélation entre la déductibilité dans le chef de celui qui paie les rémunérations et l'imposabilité de ces rémunérations au nom des bénéficiaires. La déductibilité doit donc être refusée lorsque les pièces justificatives ne sont pas fournies, ou sont fournies tardivement, de sorte que l'administration se trouve dans l'impossibilité d'imposer les bénéficiaires. La taxation de ces dépenses au taux de 200 p.c. est justifiée par la volonté du législateur de compenser la perte d'impôt subi par l'administration fiscale quand le bénéficiaire de ces dépenses est inconnu et donc de remplacer l'impôt qui aurait été dû par celui-ci par un impôt dû par le contribuable ayant exposé lesdites dépenses. Par ailleurs, le taux de 200 p.c. applicable à l'époque des faits, porté actuellement à 300 p.c., a été établi en tenant compte du fait que cette cotisation spéciale est déductible à titre de charge professionnelle.

A.3. La requérante estime qu'elle ne répond à aucune des caractéristiques de la catégorie des contribuables que le législateur a voulu viser. Dans son cas, les bénéficiaires sont tous connus et ont tous été taxés, aucune charge sociale n'a été éludée, et elle ne pourra pas compenser le taux élevé d'imposition en déduisant la cotisation à titre de charge professionnelle puisqu'elle est une association sans but lucratif; la partie défenderesse n'a subi aucun préjudice, et l'unique grief que l'on peut faire à la requérante est d'avoir remis hors délai les fiches et le relevé récapitulatif prévus par l'article 57 du C.I.R. 1992.

A.4. La requérante en conclut qu'elle subit manifestement une charge complètement disproportionnée par rapport à l'infraction commise, puisqu'il s'agit d'une imposition au taux le plus élevé de toute la législation fiscale. Une simple distraction est sanctionnée par une charge fiscale au taux de 200 p.c. calculée sur le montant des dépenses, alors qu'une fraude caractérisée ne donnerait lieu qu'à des accroissements de 10 à 200 p.c. calculés sur le montant de l'impôt uniquement.

A.5. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante fait valoir que la taxation ne saurait être justifiée par la volonté d'assurer l'administration contre le simple risque que l'impôt ne soit pas perçu dans le chef des

bénéficiaires. Une telle sanction serait manifestement disproportionnée, et donc manifestement déraisonnable, si elle était édictée pour sanctionner un risque de fraude, et non uniquement la fraude en elle-même.

A.6. Elle insiste sur le fait qu'elle a payé, dans les formes et les délais légaux, tous les précomptes professionnels et charges sociales afférentes aux cotisations litigieuses. *In specie*, elle n'a pas mis l'administration dans l'impossibilité de vérifier les rémunérations des membres de son personnel, et l'administration n'a pas couru le moindre risque de ne pas pouvoir taxer les bénéficiaires. Dans cette mesure, l'application, dans le chef de la requérante, des dispositions légales litigieuses est complètement disproportionnée.

Position du Conseil des ministres

A.7. Quant à la première branche de la question posée, le Conseil des ministres déduit des principes qui gouvernent la matière que la cotisation spéciale prévue par les articles 223, 1°, et 225, 4°, du C.I.R. 1992 peut être appliquée dès qu'une personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales (I.P.M.) en vertu de l'article 220, 3°, du même Code ne remet pas dans le délai les fiches et relevés prévus par l'article 57 du même Code, et ceci même dans l'hypothèse où la carence ou le retard du débiteur des revenus dans le dépôt des documents prescrits n'empêche pas la taxation effective des bénéficiaires des revenus concernés.

A.8. Le Conseil des ministres cite les travaux préparatoires des dispositions en cause et de celles qui les ont précédées afin de montrer que l'objectif poursuivi est celui d'une lutte efficace contre les manœuvres d'évasion fiscale. La loi du 8 août 1980 a introduit dans la mesure un délai fixe dans lequel l'employeur doit remettre les documents. Même si le souci d'assurer le lien entre la déductibilité dans le chef de celui qui paie des rémunérations et l'imposition dans le chef des bénéficiaires demeurerait sous-jacent dans la motivation du législateur, le système légal associe dorénavant intimement, pour des motifs d'efficacité, la notion de justification à l'établissement de certains documents dans les formes et délais légaux. Cette mesure répond donc adéquatement à son objectif.

A.9. Le Conseil des ministres estime qu'il est encore nécessaire de vérifier si l'instauration d'une « date couperet » pour le dépôt des fiches et relevés répond aux exigences de proportionnalité entre le but poursuivi par le législateur et les moyens utilisés pour l'atteindre, dans tous les cas où le fait pour les débiteurs de revenus de n'avoir pas respecté à temps leur obligation d'établir les documents requis dans les formes légales n'empêche pas *in concreto* la taxation des bénéficiaires.

A.10. En ce qui concerne les personnes morales assujetties à l'impôt des sociétés qui peuvent déduire cette cotisation spéciale à titre de charge professionnelle, la mesure est, pour le Conseil des ministres, proportionnée. Par contre, pour les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, la mesure n'est pas susceptible d'être atténuée, de sorte que la règle joue comme une véritable sanction. Il convient dès lors d'opérer une distinction. Lorsque la personne morale soumise à l'I.P.M. déclare les charges ou sommes non justifiées dans sa déclaration annuelle à l'I.P.M., elle corrige d'une certaine manière sa carence initiale et permet en tout cas à l'administration d'imposer les bénéficiaires. Dans cette hypothèse, l'établissement d'une cotisation spéciale, quoique strictement légal, peut apparaître comme disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur. En revanche, lorsque la personne morale, non seulement ne remet pas les documents exigés dans le délai légal, mais s'abstient en outre de toute déclaration à l'I.P.M., elle place l'administration dans l'impossibilité de vérifier si les bénéficiaires ont ou non déclaré les revenus en question. Dans cette hypothèse, il est normal de sanctionner le contribuable qui, par sa négligence, met l'administration pratiquement dans l'impossibilité d'exercer son pouvoir de contrôle. Le non-respect des dispositions légales est sanctionné par une cotisation spéciale compensant la perte de l'impôt qui risque de ne pas être perçu.

Compte tenu des spécificités du contentieux fiscal, le Conseil des ministres estime qu'il n'est pas disproportionné de prévoir la même sanction dans tous les cas envisagés ci-dessus.

A.11. Quant à la seconde branche de la question, le Conseil des ministres considère que si elle induit une comparaison entre le régime de la cotisation spéciale prévu par les articles 223, 1°, et 225, 4°, du C.I.R. 1992 et celui de la sanction administrative prévue par l'article 444 du C.I.R. 1992, elle appelle également une réponse négative, puisqu'il appartient au législateur exclusivement de déterminer les diverses opérations et prestations qui sont soumises à l'impôt. Le Conseil des ministres cite plusieurs arrêts de la Cour qui précisent qu'il ne lui

appartient pas de décider si une mesure prescrite par la loi est opportune ou souhaitable, ni de vérifier si le but poursuivi pourrait être atteint par d'autres mesures.

A.12. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres précise que la partie requérante, non seulement n'avait pas déposé les fiches et relevés dans le délai prévu, mais avait également omis de remettre à l'administration une déclaration à l'impôt des personnes morales. Il considère donc que cet argument ne peut être utilisé par la requérante pour démontrer le caractère disproportionné de la sanction qui la frappe. Il en conclut que la mesure critiquée n'est nullement disproportionnée lorsqu'il apparaît que le contribuable a placé l'administration, par l'action conjuguée de l'absence de dépôt des fiches et relevés et de la non-souscription d'une déclaration dans un délai permettant d'imposer les bénéficiaires, dans l'impossibilité de vérifier en temps utile si ceux-ci ont déclaré les revenus visés. De ce point de vue, il n'existe aucune différence entre les contribuables qui effectuent des versements à des tiers dont l'identité est inconnue et ceux qui remettent les fiches et relevés prévus par l'article 57 du C.I.R. 1992 à un moment où toute vérification et imposition dans le chef des bénéficiaires est impossible.

- B -

Quant aux dispositions en cause

B.1. La Cour est interrogée au sujet des articles 223, 1°, et 225, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), tels qu'ils étaient applicables à l'exercice d'imposition 1992.

L'article 223, 1°, (actuellement 223, 5°) disposait :

« Les personnes morales visées à l'article 220, 2° et 3°, sont également imposables à raison :

1° des dépenses visées aux articles 57 et 195, § 1er, alinéa 1er, qui ne sont pas justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif ».

L'article 225, alinéa 2, 4°, (actuellement 225, alinéa 2, 2°) disposait :

« L'impôt est calculé :

[...]

4° au taux de 200 p.c. sur les dépenses non justifiées visées à l'article 223, 1° ».

L'article 57 du C.I.R. 1992 vise entre autres les « rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit ».

Quant aux questions préjudicielles

B.2. La Cour examine ensemble les deux questions posées par la Cour d'appel de Liège, qui l'invitent à comparer, d'une part, la situation des contribuables qui sont soumis à l'impôt des personnes morales et qui, par suite d'une négligence, n'ont pas remis les fiches individuelles et les relevés récapitulatifs dans le délai prescrit par l'article 57 du C.I.R. 1992, mais qui n'ont ni eu l'intention, ni effectivement empêché l'administration de taxer les bénéficiaires des revenus professionnels visés et, d'autre part, la situation des contribuables qui, volontairement, empêchent l'administration de procéder à cette taxation. Les premiers comme les seconds sont soumis à la cotisation spéciale sur commissions secrètes qui, selon le taux applicable à l'exercice d'imposition 1992, s'élevait à 200 p.c. du montant des sommes payées non justifiées.

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. Les mêmes règles s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

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 système de taxation des commissions secrètes tel qu'il est établi par les dispositions visées par les questions préjudicielles 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 » (*Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/7, pp. 38-39). Par la loi du 8 août 1980, le législateur a introduit le délai fixe dans lequel les fiches individuelles et relevés récapitulatifs doivent être transmis à l'administration. Enfin, dans un « souci de simplification du calcul », la loi du 7 décembre 1988 a remplacé le mode de calcul antérieur par la cotisation spéciale distincte au taux de 200 p.c. (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1988, n° 440-1, p. 26). Cette cotisation peut être déduite à titre de charge professionnelle par les contribuables soumis à l'impôt des sociétés, mais ne peut l'être par les contribuables soumis à l'impôt des personnes morales.

B.5. La mesure, qui consiste en une sanction fiscale pour les contribuables qui ne remplissent pas dans les formes et les délais légaux leur obligation de fournir à l'administration les renseignements qui lui permettront de procéder à la taxation des bénéficiaires des revenus, est pertinente par rapport aux objectifs du législateur, puisqu'elle permet de lutter contre les fraudes en décourageant la pratique des « commissions secrètes » et de compenser, par la cotisation spéciale, la perte pour le Trésor représentée par l'impôt éludé sur ces commissions. Par ailleurs, l'établissement d'un délai pour l'introduction des fiches et relevés garantit l'efficacité de la mesure.

B.6.1. S'il est légitime que le législateur se soucie 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, il convient toutefois que les mesures prises n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin. La Cour doit dès lors examiner si la mesure n'est pas disproportionnée, lorsqu'elle est appliquée à des contribuables au sujet desquels le juge du fond constate qu'ils n'ont pas eu l'intention de soustraire une matière imposable à l'administration, et dont la négligence n'a pas effectivement empêché celle-ci de procéder à la taxation des revenus dans le chef des bénéficiaires.

B.6.2. La sanction, à savoir la taxation des dépenses non justifiées au taux - applicable à l'exercice d'imposition 1992 - de 200 p.c., est lourde. Cette sanction s'applique aux personnes morales soumises à l'impôt des sociétés (article 219 du C.I.R. 1992) et aux personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales (articles 223, 1°, et 225, 4°, du C.I.R. 1992). La Cour relève que les effets en sont atténués par la faculté qu'ont les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés de déduire le montant payé à titre de cotisation spéciale sur commissions secrètes de leur base imposable au titre de charge professionnelle. Par contre, cette faculté n'existe pas pour les contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales, puisque cet impôt n'est pas calculé sur leurs bénéfices, mais sur un certain nombre de postes qui donnent lieu à des cotisations distinctes. Pour ces contribuables, il n'existe aucune atténuation de la mesure.

B.6.3. En établissant une cotisation spéciale au taux de 200 p.c. sur les dépenses visées à l'article 223, 1°, du C.I.R. 1992 (tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 1992), le législateur a pris une mesure qui a des effets disproportionnés lorsqu'elle s'applique aux contribuables qui ne peuvent déduire la cotisation spéciale au titre de charge professionnelle, et dont la négligence n'a pas mis l'administration dans l'impossibilité de procéder à la taxation des revenus dans le chef des bénéficiaires.

Dans cette mesure, la question appelle une réponse positive.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 223, 1°, et 225, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils étaient applicables à l'exercice d'imposition 1992, violent les articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où ils s'appliquent à des contribuables soumis à l'impôt des personnes morales dont la négligence n'a pas effectivement empêché l'administration fiscale de taxer les bénéficiaires des revenus professionnels correspondant aux dépenses visées par les articles précités de ce Code.

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 6 avril 2000.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior