

| |
|-----------------------------------|
| Numéro du rôle : 2718 |
| Arrêt n° 72/2004 du 5 mai 2004 |

A R R E T

En cause : la question préjudicielle concernant l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot et L. Lavrysen, assistée du greffier L. Potoms, 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 4 juin 2003 en cause de la s.a. Gogimmo contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour d'arbitrage le 16 juin 2003, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, dans la version qui était applicable pour l'exercice d'imposition 1995, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, interprété en ce sens qu'une cotisation distincte spéciale de 300 % à raison des dépenses visées à l'article 57 qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif doit en tout état de cause être établie sans modération, sans que le juge puisse vérifier si le contribuable démontre irréfragablement que tant lui-même que le bénéficiaire des revenus ont régulièrement inscrit ces honoraires dans leur comptabilité respective, alors qu'il n'est pas contesté que l'impôt a été payé par le bénéficiaire des revenus, de sorte qu'il est établi que le Trésor n'a subi aucun préjudice du fait de cette négligence ? »

Le 1er juillet 2003, en application de l'article 72, alinéa 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, les juges-rapporteurs L. Lavrysen et P. Martens ont informé la Cour qu'ils pourraient être amenés à proposer de rendre un arrêt de réponse immédiate.

La s.a. Gogimmo, ayant son siège social à 1030 Bruxelles, boulevard Lambertmont 113, a introduit un mémoire justificatif.

Par ordonnance du 8 octobre 2003, la Cour a décidé de poursuivre l'examen de l'affaire suivant la procédure ordinaire.

La s.a. Gogimmo et le Conseil des ministres ont introduit chacun un mémoire et un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 25 mars 2004 :

- ont comparu :
 - . Me J. Boes, avocat au barreau de Hasselt, pour la s.a. Gogimmo;
 - . Me A. Destrycker, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs L. Lavrysen et P. Martens ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale précitée relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Conformément à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 1995, une cotisation spéciale a été établie sur les honoraires payés par la s.a. Gogimmo qui n'étaient justifiés ni par des fiches individuelles ni par un relevé récapitulatif.

Après que sa réclamation eut été partiellement rejetée, la société a contesté la cotisation spéciale devant la Cour d'appel de Bruxelles. A la demande de la société, cette Cour pose, avant de statuer, la question préjudicielle citée ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1. La s.a. Gogimmo renvoie à l'arrêt n° 44/2000. Elle en déduit qu'il est discriminatoire de traiter de manière égale les contribuables qui empêchent sciemment et volontairement l'administration de taxer les bénéficiaires de certaines indemnités, d'une part, et les contribuables qui, par suite de négligence ou d'ignorance, ont introduit tardivement des fiches et relevés mais qui, ce faisant, n'empêchent pas l'administration de taxer les bénéficiaires, d'autre part. La société affirme ensuite, sur la base d'un exemple chiffré, que cette constatation doit être identique à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales. Elle souligne également que depuis l'arrêt précité, le taux est passé de 200 à 309 pour cent. La loi manquerait son but lorsqu'il n'est pas question de fraude et que le bénéficiaire des montants peut être taxé sur ces revenus.

A.2. Le Conseil des ministres se réfère à l'arrêt n° 28/2003. Il ne pourrait être dérogé à l'application de la cotisation spéciale distincte lorsque le contribuable fait valoir que la négligence ou l'ignorance l'a empêché d'établir et d'introduire dans les délais les fiches et relevés requis. La disposition litigieuse est une mesure dissuasive et non une sanction administrative dans le cadre de laquelle l'élément intentionnel de l'infraction est déterminant pour fixer le taux de la peine.

La portée de l'arrêt n° 44/2000 ne pourrait pas être étendue à l'application de la cotisation spéciale distincte à l'impôt des sociétés. Le Conseil des ministres expose que le raisonnement tenu par la s.a. Gogimmo est incorrect. Le contribuable soumis à l'impôt des sociétés peut, en effet, déduire le montant de la commission et celui de la cotisation spéciale des revenus sur lesquels est établie la cotisation ordinaire à l'impôt des sociétés.

A l'estime du Conseil des ministres, l'on ne peut déduire de l'adaptation de la disposition en cause à partir de l'exercice d'imposition 2003 qu'elle aurait été, avant cette adaptation, contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

A.3. La s.a. Gogimmo affirme qu'elle a agi de bonne foi. Les honoraires en question apparaissent tant dans sa propre comptabilité que dans celle du bénéficiaire, et ils ont été taxés dans le chef de ce dernier.

Selon la s.a. Gogimmo, la modification législative visait à compenser les effets déraisonnables et injustes d'une application stricte de la disposition litigieuse.

A.4. Le Conseil des ministres souligne que, même après la modification législative, il reste possible que le montant des frais soit taxé tant dans le chef de la société que dans le chef du bénéficiaire, à savoir lorsque le bénéficiaire n'a pas déclaré le montant mais que l'administration fiscale découvre néanmoins son identité et parvient à taxer le montant avant l'expiration du délai d'imposition. La nouvelle disposition ne ferait qu'atténuer l'obligation de justification des dépenses concernées parce que les différents services de contrôle n'appliquaient pas de la même manière la cotisation spéciale distincte.

- 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 l'exercice d'imposition 1995.

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.2.1. Il peut se déduire de la question préjudicielle que le juge *a quo* demande à la Cour si la disposition litigieuse établit une discrimination en ce qu'elle n'opère aucune distinction entre, d'une part, les sociétés qui n'ont pas justifié les dépenses en question de la manière prescrite, alors que toutes les données ont néanmoins été entièrement reprises dans la comptabilité, de sorte que les montants du bénéficiaire ont été ou ont pu être taxés et, d'autre part, les sociétés qui n'ont pas justifié ces dépenses de la manière prescrite et ne les ont pas davantage reprises dans leur comptabilité.

B.2.2. En imposant une obligation stricte de justification, le législateur a voulu s'assurer de la collaboration effective des contribuables. Une 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 la cotisation spéciale, initialement dans l'article 132 du Code des impôts sur les revenus 1964, il a été 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 mais que toutes les données ont été reprises intégralement dans la comptabilité, de sorte que le bénéficiaire a été ou a pu être taxé sur ces montants.

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 mais que toutes les données ont été reprises intégralement dans la comptabilité, de sorte que le bénéficiaire a été ou a pu être taxé sur ces montants, 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 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. Il est en outre particulièrement difficile, sinon presque impossible, de vérifier si le contribuable négligent a agi de bonne foi.

B.3.3. La loi du 27 novembre 2002 modifiant l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 a complété l'article 219 par un alinéa 4, libellé comme suit, qui est d'application à partir de l'exercice d'imposition 2003 :

« 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. »

Dès lors que la mesure en cause n'est pas sans pertinence par rapport à l'objectif poursuivi et qu'elle n'est pas manifestement disproportionnée à celui-ci, elle n'est pas discriminatoire pour le seul motif que le législateur a jugé une nouvelle règle préférable à l'ancienne.

B.4. 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, tel qu'il s'applique à l'exercice d'imposition 1995, 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 5 mai 2004.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

A. Arts