

Numéro du rôle : 4818
Arrêt n° 132/2010 du 25 novembre 2010

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance de Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 14 octobre 2009 en cause de la SA « Entreprise de Montage du Centre » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 30 novembre 2009, le Tribunal de première instance de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 219 du CIR (1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 1994, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il ne prévoit aucune possibilité d'échapper au paiement de la cotisation distincte lorsqu'il s'agit de dépenses octroyées en remboursement de frais propres à l'employeur alors que pour les autres dépenses visées à l'article 57 du CIR (1992), la cotisation n'est pas due si le contribuable démontre que ces dépenses ont été comprises dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 du CIR (1992) ? La sanction de l'article 219 du CIR n'est-elle pas disproportionnée dans la mesure où le but de la loi est d'éviter que des rémunérations échappent à l'impôt alors que les indemnités constituant le remboursement de dépenses propres à l'employeur ne sont, précisément, pas imposables dans le chef de leur bénéficiaire en vertu de l'article 31 du CIR ? ».

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

- la SA « Entreprise de Montage du Centre », dont le siège social est établi à 6041 Charleroi, chaussée de Courcelles 303;

- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 7 octobre 2010 :

- ont comparu :

- . Me R. Forestini et Me J.-F. Libert, avocats au barreau de Bruxelles, pour la SA « Entreprise de Montage du Centre »;

- . Me S. Titi, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me C. Taquin, avocat au barreau de Mons, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J. Spreutels et E. De Groot 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 constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

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

Durant l'année 2003, la société anonyme « Entreprise de Montage du Centre » paie à l'un de ses travailleurs des indemnités forfaitaires, qu'elle présente, dans sa déclaration à l'impôt des sociétés relative à

l'exercice d'imposition 2004, comme des remboursements de frais exposés par ce travailleur en raison de déplacements effectués pour le compte de son employeur.

L'Administration des contributions directes considère que ces indemnités constituent, en réalité, des rémunérations au sens des articles 30, 1<sup>o</sup>, et 57, 2<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992. Constatant, en outre, que ces rémunérations ne sont mentionnées sur aucune fiche individuelle ou relevé récapitulatif au sens de l'article 57 de ce Code, elle estime que la société est dès lors redevable de la cotisation distincte de 300 p.c. prévue par l'article 219 du même Code.

Par réclamation du 8 août 2006, la SA « Entreprise de Montage du Centre » conteste la cotisation à l'impôt des sociétés enrôlée à son nom pour l'exercice d'imposition 2004, en ce qu'elle inclut la cotisation distincte précitée. Le 17 juin 2008, le directeur régional des contributions directes de Charleroi rejette cependant cette réclamation.

Saisi d'un recours dirigé contre cette décision, le Tribunal de première instance de Mons observe, d'abord, que l'Etat ne démontre pas que les indemnités forfaitaires ne constituent pas un remboursement de dépenses propres à l'employeur. Il en déduit qu'elles ne peuvent être qualifiées de rémunérations du travailleur. Il estime cependant que, puisque ces indemnités ne sont pas justifiées par la production d'une fiche individuelle ou d'un relevé récapitulatif au sens de l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 et qu'elles n'ont pas été déclarées par le travailleur dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques relative à l'exercice d'imposition 2004, la société est, en application de l'article 219 de ce Code, effectivement redevable d'une cotisation distincte équivalente à 300 p.c. du montant de ces indemnités.

Le Tribunal remarque ensuite que le contribuable qui ne justifie pas ses dépenses correspondant à des rémunérations par la production d'une fiche individuelle ou d'un relevé récapitulatif au sens de l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 peut être dispensé de payer une cotisation distincte de 300 p.c. s'il démontre que le montant de ces dépenses a été mentionné par le bénéficiaire de ces rémunérations dans sa déclaration à l'impôt. Il décide, par conséquent, à la demande de la SA « Entreprise de Montage du Centre », de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

### III. *En droit*

- A -

#### *Quant à la recevabilité de la question préjudicielle*

A.1. Le Conseil des ministres estime, à titre principal, que la question préjudicielle est irrecevable.

Il relève, d'abord, que cette question porte sur une différence de traitement entre deux catégories de dépenses, alors que l'examen de la compatibilité d'une disposition législative avec les articles 10 et 11 de la Constitution suppose une comparaison entre deux catégories de personnes. Il cite à cet égard l'arrêt de la Cour n° 27/2008 du 28 février 2008.

Le Conseil des ministres remarque, ensuite, que si la question préjudicielle vise une différence de traitement entre, d'une part, les personnes qui versent des indemnités forfaitaires en remboursement de frais effectifs qui leur sont propres et, d'autre part, les personnes qui exposent d'autres dépenses visées à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, la comparaison n'est pas pertinente parce que les catégories sont décrites par référence à des dépenses de nature totalement différente, et non par référence à la situation de ces personnes. Il précise que la circonstance que plusieurs catégories de dépenses sont évoquées dans un même article ne signifie pas qu'elles sont de nature similaire. Il souligne que, hormis en cas de fraude faisant disparaître leur caractère indemnitaire, les indemnités précitées ne sont, en principe, pas imposables dans le chef de leur bénéficiaire, tandis que les autres dépenses précitées constituent pour ce dernier des revenus imposables. Le Conseil des ministres relève aussi que, en raison de cette différence de nature, ces indemnités n'existent jamais indépendamment des dépenses visées par l'article 57, 2<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992.

A.2. La société anonyme « Entreprise de Montage du Centre » répond que la question préjudicielle est recevable.

Elle soutient que cette question vise la différence de traitement entre deux catégories de contribuables faisant des dépenses visées par l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 : d'une part, ceux qui versent des indemnités forfaitaires en remboursement de frais effectifs qui leur sont propres et, d'autre part, ceux qui font d'autres dépenses visées par cette disposition législative. La demanderesse devant le juge *a quo* considère que ces deux catégories de personnes comparables ne sont pas traitées de manière identique, en ce qui concerne la possibilité, prévue par l'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, d'échapper au paiement de la cotisation distincte.

*Quant à la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution*

A.3.1. La SA « Entreprise de Montage du Centre » considère que la question préjudicielle appelle une réponse positive.

A.3.2. La SA « Entreprise de Montage du Centre » remarque que l'instauration de la cotisation distincte répond à une logique économique visant à la correcte perception de l'impôt dû par le contribuable. Elle estime qu'une cotisation relative à des sommes versées à un bénéficiaire non identifié par des fiches se justifie par la nécessité d'identifier celui-ci afin de percevoir un impôt sur ces sommes. La demanderesse devant le juge *a quo* cite, à cet égard, un arrêt de la Cour de cassation du 12 septembre 2003 rappelant la *ratio legis* de l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992. Elle estime que, dans ce contexte, la cotisation distincte qui lui est réclamée ne se justifie pas puisque les indemnités qu'elle a attribuées à son travailleur ne sont pas imposables.

Elle précise que la disposition en cause en l'espèce est l'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, et non l'article 57 de ce Code.

La SA « Entreprise de Montage du Centre » soutient ensuite que la disposition en cause introduit une différence de traitement discriminatoire entre deux types d'employeurs dont les membres du personnel bénéficient de dépenses visées par l'article 57 du même Code : d'une part, ceux dont les membres du personnel ont fait état de rémunérations dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques et, d'autre part, ceux dont les membres du personnel n'ont pas fait une telle déclaration en raison du fait qu'ils ont perçu des indemnités visées par l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, qui ne sont pas imposables. Elle relève que, lorsque lesdites dépenses ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, seuls les employeurs de la première catégorie peuvent bénéficier de la règle inscrite à l'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, parce que les employeurs de l'autre catégorie sont dans l'impossibilité légale de démontrer que le bénéficiaire des indemnités versées a déclaré celles-ci.

La SA « Entreprise de Montage du Centre » déduit, en outre, des motifs de l'arrêt de la Cour n° 44/2000 du 6 avril 2000 que la cotisation distincte heurte le principe d'égalité et de non-discrimination lorsque l'absence de fiches individuelles ou d'un relevé récapitulatif, visés à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, n'a pas empêché la correcte perception de l'impôt dû par les membres du personnel bénéficiaires de rémunérations non justifiées par de tels documents.

A.3.3. La SA « Entreprise de Montage du Centre » affirme aussi que l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole le principe d'égalité et de non-discrimination en ce qu'il ne fait pas de différence de traitement entre les contribuables qui diminuent leur base imposable des versements qu'ils effectuent à des tiers dont l'identité est inconnue de l'administration et les « contribuables dont l'abstention n'a pas empêché l'administration de procéder à la taxation des bénéficiaires [de tels versements,] *a fortiori* lorsque les indemnités ne constituent pas des revenus imposables dans le chef des bénéficiaires ».

Elle soutient que, compte tenu de l'objectif poursuivi - qui est d'empêcher que des rémunérations échappent à l'impôt -, la sanction prévue par l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 est

disproportionnée lorsqu'elle concerne des indemnités remboursant des dépenses propres à l'employeur, puisque celles-ci ne sont pas imposables dans le chef de leur bénéficiaire en application de l'article 31 du même Code.

A.4.1. Le Conseil des ministres estime, à titre subsidiaire, que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.4.2. Il observe, d'abord, que l'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne fait aucune distinction parmi les contribuables qui exposent les dépenses visées à l'article 57 du même Code.

Il reconnaît néanmoins que, dans les faits, il existe une différence de traitement entre les contribuables qui exposent des dépenses visées à l'article 57, 1° et 2°, et ceux qui exposent les dépenses visées à l'article 57, 3°, puisque le bénéficiaire de ces dernières n'a pas à déclarer les indemnités concernées dans sa déclaration à l'impôt. Le Conseil des ministres en déduit que la question préjudicielle porte sur une différence de traitement factuelle.

A.4.3.1. Citant l'arrêt de la Cour n° 72/2004 du 5 mai 2004, le Conseil des ministres souligne que l'instauration de la cotisation distincte par l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 avait pour but de dissuader les contribuables exposant les dépenses visées par l'article 57 du même Code de soustraire celles-ci au contrôle de l'administration fiscale par la dissimulation de l'identité des bénéficiaires de ces dépenses.

Il observe néanmoins que la portée et l'objectif du contrôle de l'administration relatif aux dépenses visées par l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 diffèrent de celui qu'elle souhaite exercer à l'égard des dépenses visées par l'article 57, 1° et 2°, de ce Code. Il s'agit, dans ce dernier cas, de vérifier que les bénéficiaires de ces dépenses ont bien déclaré les revenus qu'ils en ont tirés. Le Conseil des ministres expose, par contre, que la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif relatifs aux dépenses visées par l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 informe l'administration de l'existence des indemnités forfaitaires concernées et de l'identité de leurs bénéficiaires. Renvoyant, à ce sujet, aux travaux préparatoires de l'article 13 de la loi du 8 août 1980 « relative aux propositions budgétaires 1979-1980 » - qui a étendu l'obligation de production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif aux dépenses visées par l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 - et à un arrêt de la Cour de cassation du 23 janvier 1987, le Conseil des ministres relève que, sans ces informations, l'administration ne peut, le cas échéant, démontrer que ces indemnités dissimulent des rémunérations imposables que le bénéficiaire aurait dû déclarer. Il souligne ensuite que ces informations permettent à l'administration de vérifier que le bénéficiaire des indemnités forfaitaires n'a pas utilisé les pièces justificatives relatives aux dépenses en question pour revendiquer la déduction de ces dépenses au titre de frais professionnels, tandis que son employeur déduisait aussi à titre de frais professionnels les indemnités forfaitaires justifiées par ces dépenses. Le Conseil des ministres précise que l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne concerne que les indemnités forfaitaires, excluant donc les remboursements de dépenses effectués sur la base de pièces justificatives. Il en déduit que l'obligation de production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif est limitée aux situations dans lesquelles le risque de fraude est le plus probable.

A.4.3.2. Citant les travaux préparatoires de l'article 2 de la loi du 27 novembre 2002 « modifiant l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 », le Conseil des ministres expose que l'adoption de l'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne vise à permettre au contribuable d'échapper à la cotisation distincte que si et seulement si l'administration a connaissance des informations qui lui permettent d'exercer son contrôle, à savoir l'existence des dépenses concernées et l'identité de leurs bénéficiaires.

Remarquant que, puisque le bénéficiaire des dépenses visées par l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne doit pas les déclarer, l'administration ne peut être informée de leur existence que par les fiches individuelles et le relevé récapitulatif établis et communiqués par le débiteur des indemnités concernées, le Conseil des ministres estime qu'il est justifié de ne pas permettre à ce dernier d'échapper à la cotisation distincte s'il ne produit pas ces fiches et ce relevé. Evoquant l'arrêt de la Cour n° 28/2003 du 19 février 2003, il souligne, à cet égard, que les très probables abus que la disposition en cause entend combattre peuvent sérieusement porter

atteinte aux intérêts du Trésor et que la cotisation distincte doit conserver son caractère dissuasif en ce qui concerne les indemnités précitées.

Le Conseil des ministres expose aussi que la SA « Entreprise de Montage du Centre » fait de l'arrêt n° 44/2000 une lecture erronée.

A.4.4. Le Conseil des ministres rétorque enfin que la SA « Entreprise de Montage du Centre » tente de soumettre à la Cour une question préjudicielle qui ne lui est pas posée par la décision de renvoi (A.3.3), ce qu'elle ne peut faire. Il estime, de surcroît, que l'arrêt n° 72/2004 répond déjà à cette « nouvelle question ».

- B -

B.1.1. L'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, à la suite de ses modifications par l'article 15 de la loi du 30 mars 1994 « portant exécution du plan global en matière de fiscalité », par l'article 21 de la loi du 4 mai 1999 « portant des dispositions fiscales diverses » et par l'article 2 de la loi du 27 novembre 2002 « modifiant l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 », disposait :

« Une cotisation distincte est établie 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 [...].

Cette cotisation est égale à 300 p.c. de ces dépenses.

[...]

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 ».

Cette disposition compose, avec l'article 219*bis* du même Code, la section II (« Cotisations distinctes ») du chapitre III (« Calcul de l'impôt ») du titre III (« Impôts des sociétés ») du Code des impôts sur les revenus 1992.

B.1.2. L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, à la suite de sa modification par l'article 21 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, disposait :

« 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, à l'exclusion des rémunérations visées à l'article 30, 3°;

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 ».

B.1.3. L'article 305 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, disposait :

« Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, ainsi que les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents, conformément aux articles 232 à 234, sont tenus de remettre, chaque année, à l'administration des contributions directes une déclaration dans les formes et délais précisés aux articles 307 à 311.

Si le contribuable est décédé ou en état d'incapacité légale, l'obligation de déclarer incombe dans le premier cas, aux héritiers ou aux légataires ou donataires universels et dans le second cas, au représentant légal.

Pour les sociétés dissoutes, cette obligation incombe aux liquidateurs.

Les contribuables ne sachant ni lire, ni signer, peuvent faire remplir leur déclaration par les agents du service auquel elle doit être remise, à condition qu'ils donnent les indications requises. Dans ce cas, il est fait mention de ladite circonstance dans la déclaration et celle-ci est revêtue de la signature de l'agent qui l'a reçue.

Les déclarations peuvent aussi être souscrites par un mandataire, qui doit alors justifier du mandat général en vertu duquel il agit ».

B.2. Il ressort des faits de la cause présentée au juge *a quo*, des motifs de sa décision de renvoi et du libellé de la question préjudicielle que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qu'il introduirait une différence de

traitement entre deux types de sociétés assujetties à l'impôt des sociétés qui, pour l'exercice d'imposition 2004, ne justifient pas une dépense faite au profit d'un travailleur qui est membre de leur personnel et assujetti à l'impôt des personnes physiques, par la production d'une fiche individuelle et d'un relevé récapitulatif visés à l'article 57 du même Code : d'une part, celles qui ne justifient pas une rémunération visée par cette dernière disposition et, d'autre part, celles qui ne justifient pas des indemnités forfaitaires en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur, visées par la même disposition.

B.3.1. La disposition en cause permet à chacune de ces deux catégories de sociétés d'échapper à l'enrôlement de la cotisation distincte instaurée par l'article 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, pour autant qu'elles démontrent que le montant de la dépense non justifiée est compris dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques que leur travailleur est, en principe, tenu de remettre à l'Administration des contributions directes, en exécution de l'article 305 du même Code.

B.3.2. Les habitants du Royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raison de tous les revenus imposables visés au Code des impôts sur les revenus 1992 (article 5 de ce Code). Parmi ces revenus figurent les revenus professionnels (articles 6 et 23, § 1er, 4°, du même Code), qui comprennent, entre autres, les « rémunérations des travailleurs » (article 30, alinéa 1er, 1°).

Tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, l'article 31, alinéas 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 disposait :

« Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur.

Elles comprennent notamment :

1° les traitements, salaires, commissions, gratifications, primes, indemnités et toutes autres rétributions analogues, y compris les pourboires et autres allocations même accidentelles, obtenues en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à un titre quelconque, sauf en remboursement de dépenses propres à l'employeur;

[...]

5° les rémunérations acquises par un travailleur même si elles sont payées ou attribuées à ses ayants cause.

[...] ».

Il ressort de ce qui précède que la rémunération visée par l'article 57, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 est un revenu imposable qui doit être mentionné dans la déclaration annuelle à l'impôt des personnes physiques, tandis que les indemnités visées par l'article 57, 3°, de ce Code ne font pas partie du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques, de sorte que leur bénéficiaire ne doit pas les mentionner dans cette déclaration.

B.3.3. La société qui, pour l'exercice d'imposition 2004, ne justifie pas des indemnités forfaitaires en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur, allouées à son travailleur, par la production d'une fiche individuelle et d'un relevé récapitulatif visés à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 est donc dans l'impossibilité de démontrer que le montant de ces indemnités est compris dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques établie par le travailleur qui a reçu ces indemnités.

A la différence de la société relevant de la première catégorie décrite en B.2, elle ne peut donc échapper à l'enrôlement de la cotisation distincte, en application de la disposition en cause.

B.4. Les articles 10 et 11 de la Constitution 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.

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.

L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, de cette règle.

B.5.1. L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 précité reproduit, pour l'essentiel, l'article 47, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il avait été remplacé par l'article 13 de la loi du 8 août 1980 « relative aux propositions budgétaires 1979-1980 ».

Cette disposition vise à « prévenir des tentatives d'évasion ou de fraude fiscale » (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/47, p. 18). Les fiches individuelles et les relevés récapitulatifs dont elle exige l'établissement doivent permettre l'identification des bénéficiaires des dépenses qu'elle vise, afin de permettre à l'Administration des contributions directes de s'assurer que ces dépenses ont été ou seront imposées dans le chef de leurs bénéficiaires (*ibid.*, n° 323/1, pp. 5 et 6; *ibid.*, n° 323/47, pp. 16, 18 et 19; *Doc. parl.*, Sénat, 1979-1980, n° 483/9, p. 34). Il a été rappelé lors des travaux préparatoires de l'article 2 de la loi du 27 novembre 2002 - qui a ajouté la disposition en cause dans l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 - que l'établissement de ces fiches individuelles et de ces relevés récapitulatifs constitue, pour l'administration, un « outil de contrôle » (*Doc. parl.*, Sénat, 2001-2002, n° 468/5, p. 4).

Les indemnités forfaitaires visées à l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 sont des indemnités que paie l'employeur au membre de son personnel sans que celui-ci ne soit tenu de produire au premier la preuve des frais exposés (*Doc. parl.*, Sénat, 1979-1980, n° 483/9, pp. 32 et 33).

B.5.2. L'article 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 exprime la règle inscrite antérieurement à l'article 33, § 1er, alinéa 1er, de la loi du 7 décembre 1988 « portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre » qui, lui, remplace l'article 132 du Code des impôts sur les revenus 1964 (*Doc. parl.*, Sénat, 1988, n° 440/1, pp. 25 à 27).

L'instauration de la cotisation prévue par cette dernière disposition avait pour objectif de dissuader l'auteur des dépenses énumérées à l'article 47, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964 de ne pas établir les fiches individuelles et le relevé récapitulatif permettant à l'Administration des contributions directes de s'assurer de l'imposition de ces dépenses (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/1, p. 6; *Doc. parl.*, Sénat, 1979-1980, n° 483/9, p. 50;

*Doc. parl.*, Sénat, 1988, n° 440/1, p. 26). Il a été rappelé lors des travaux préparatoires de l'article 15 de la loi du 30 mars 1994 « portant exécution du plan global en matière de fiscalité » - qui a augmenté le taux de cette cotisation - que celle-ci vise à décourager la fraude (*Doc. parl.*, Chambre, 1993-1994, n° 1290/6, p. 86).

B.5.3. La disposition en cause a, elle, pour objectif d'assouplir les conséquences financières du défaut d'établissement des fiches individuelles et du relevé récapitulatif, au bénéfice du contribuable de bonne foi qui peut démontrer que son comportement n'a effectivement pas empêché l'Administration des contributions directes de recueillir l'information nécessaire à la correcte application de la loi fiscale (*Doc. parl.*, Sénat, 2001-2002, n° 468/8, p. 2; *Doc. parl.*, Chambre, 2002-2003, n° 1913/002, pp. 3 et 5).

B.6.1. La cotisation instaurée par l'article 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 a pour but d'inciter les sociétés à transmettre à l'Administration des contributions directes les informations qui lui sont nécessaires afin de veiller à l'application correcte de la loi fiscale aux bénéficiaires des dépenses visées.

B.6.2. Si la société qui alloue des rémunérations au sens de l'article 57, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 à un membre de son personnel ne produit pas la fiche et le relevé requis, l'administration peut quand même assurer la correcte application de la loi fiscale au bénéficiaire de ces rémunérations, si celui-ci déclare correctement ces revenus en exécution de l'article 31 du même Code.

Par contre, si la société qui alloue des indemnités forfaitaires en remboursement à un membre de son personnel de frais effectifs propres à l'employeur au sens de l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne produit pas la fiche et le relevé requis, l'administration n'est pas en mesure d'assurer la correcte application de la loi fiscale au bénéficiaire de ces indemnités. Comme il a été relevé en B.3.2, ces dernières ne font pas partie du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques, de sorte que leur bénéficiaire ne doit pas mentionner dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques qu'il a reçu de telles indemnités. Or, ce bénéficiaire pourrait, dans cette déclaration, être tenté de revendiquer

la déduction, à titre de frais professionnels au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, des frais exposés pour le compte de son employeur (en utilisant, par exemple, les documents attestant de la réalité des frais, établis par des tiers et qu'il n'a pas dû remettre à son employeur), en dépit du fait que ces frais ont fait l'objet d'un remboursement via les indemnités forfaitaires précitées - elles-mêmes déduites à titre de frais professionnels par la société en application de l'article 197 du Code des impôts sur les revenus 1992. Dans un tel cas de figure, la fiche individuelle et le relevé récapitulatif visés par les articles 57 et 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 permettent à l'administration de veiller à la correcte application de la loi fiscale aux bénéficiaires des dépenses visées par l'article 57, 3°, de ce Code.

B.6.3. Il reste que, pour éviter d'être redevable de la cotisation distincte instaurée par l'article 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, la société qui alloue des indemnités forfaitaires en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur au sens de l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 à un membre de son personnel peut établir la fiche individuelle et le relevé récapitulatif requis.

B.6.4. Il résulte de ce qui précède que la différence de traitement décrite en B.3.3 repose sur une justification raisonnable.

B.7. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

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 constitutionnelle, à l'audience publique du 25 novembre 2010.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior