

Numéro du rôle : 5653
Arrêt n° 88/2014 du 6 juin 2014

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 Louvain.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 10 mai 2013 en cause de la SPRL « DVB Racing » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 7 juin 2013, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 13 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en ce que, lorsqu'il est satisfait aux conditions légales de l'article 219, alinéa 1er, du CIR 1992 et que le contribuable ne démontre pas que le montant des dépenses visées à l'article 57 du CIR 1992 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, du CIR 1992 est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 du CIR 1992, le juge ne peut pas modérer la cotisation alors que celle-ci revêt un caractère pénal et que le droit pénal commun prévoit la possibilité pour le juge d'adapter la peine à la situation individuelle du prévenu et alors qu'en vertu du principe de proportionnalité, la gravité de la peine ne peut pas être disproportionnée à l'infraction ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « DVB Racing », assistée et représentée par Me A. Lefebvre, avocat au barreau de Louvain;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me P. Declercq, avocat au barreau de Bruxelles.

La SPRL « DVB Racing » a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 23 avril 2014 :

- ont comparu :

. Me K. Niesten, avocat au barreau de Louvain, *loco* Me A. Lefebvre, pour la SPRL « DVB Racing »;

. Me E. Derudder, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me P. Declercq, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et P. Nihoul 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*

La partie demanderesse devant le juge *a quo*, la SPRL « DVB Racing », a introduit une déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2009. Le 16 juin 2010, l'administration fiscale a envoyé un avis de rectification à la partie demanderesse devant le juge *a quo*, l'informant que 33 718,56 euros seraient ajoutés aux réserves taxables et 1 325,14 euros aux dépenses non admises. Simultanément, une cotisation distincte pour des frais non justifiés serait établie pour un montant de 5 338,40 euros et un accroissement d'impôt de 20 % serait appliqué en raison d'une « déclaration incomplète ou inexacte sans intention d'éluder l'impôt, deuxième infraction ».

La partie demanderesse devant le juge *a quo* a informé l'administration fiscale qu'elle ne pouvait pas marquer entièrement son accord avec la rectification, ensuite de quoi l'administration fiscale a envoyé le 19 juillet 2010 à la partie demanderesse devant le juge *a quo* une « notification de décision de taxation ». Le 17 août 2010, une cotisation a été déclarée exécutoire, en conséquence de quoi la partie demanderesse devant le juge *a quo* devait encore payer 36 604 euros. La réclamation introduite auprès du directeur régional n'a été déclarée fondée que dans une mesure très limitée.

L'action introduite par la partie demanderesse devant le juge *a quo* tend à l'annulation de la cotisation à l'impôt des sociétés, exercice d'imposition 2009, et à faire ordonner le remboursement de toutes les sommes indûment perçues, majorées d'un intérêt moratoire.

Dans le cadre de l'examen effectué par le juge du fond, la partie demanderesse a objecté qu'une taxation de 309 % est tout à fait déraisonnable, que la cotisation revêt également un caractère pénal et que cette cotisation doit par conséquent être modérée.

Le juge *a quo* constate que les conditions légales pour établir une cotisation distincte en application de l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) sont remplies. Conformément à l'article 219 du CIR 1992, une cotisation distincte est établie avec pour effet qu'un impôt est dû avec un taux d'imposition de 300 %; il ne s'agit pas d'une amende fiscale ni d'un accroissement d'impôts. L'administration fiscale n'a pas le droit de modérer ou de remettre cet impôt, étant donné qu'il ne relève pas du champ d'application de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances. En outre, l'article 172 de la Constitution dispose que nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.

Etant donné que la loi ne prévoit pas la modération de la cotisation, le tribunal ne peut pas non plus modérer cette cotisation. Le fait qu'une cotisation revêt un caractère pénal n'y change rien, selon le juge *a quo*. En principe, le juge doit appliquer la peine prévue par la loi; il s'agit en effet ici d'une cotisation qui doit être établie en vertu de la loi et non d'une amende administrative susceptible d'être modérée par l'administration, et donc également par le juge.

Selon le juge *a quo*, la question se pose alors de savoir si l'article 219 du CIR 1992 ne viole pas le principe d'égalité en ce que le juge ne peut pas adapter la cotisation distincte à la situation individuelle du contribuable. Le juge *a quo* pose en conséquence la question préjudicielle mentionnée plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que le principe constitutionnel d'égalité semble s'opposer à ce qu'un contribuable soit empêché de s'adresser à un juge ayant un pouvoir de pleine juridiction qui puisse modérer ou même remettre la cotisation distincte, en tenant compte de la situation individuelle du contribuable, de la gravité de l'infraction commise et des conséquences de celle-ci pour le Trésor public.

Les sociétés sont traitées différemment suivant qu'elles sont soumises à la cotisation distincte dans la mesure où les conditions prévues à l'article 219 du CIR 1992 sont remplies, ou qu'elles sont soumises à une sanction pénale en vertu du droit pénal commun.

A.2.1. En ce qui concerne le caractère pénal et le pouvoir de modérer la cotisation distincte, la partie demanderesse devant le juge *a quo* observe que l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 prévoit que lorsqu'il veut contester des amendes, le contribuable doit s'adresser au directeur de l'administration ayant infligé l'amende. Toutefois, l'application de cet article permet seulement au juge du fond d'apprécier la légalité de la cotisation distincte et l'empêche d'effectuer un contrôle en opportunité et de proportionnalité.

En principe, l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ne s'applique pas aux perceptions purement fiscales, mais les garanties de cet article peuvent néanmoins trouver à s'appliquer lorsque la perception fiscale revêt un caractère pénal, ce caractère pénal devant être apprécié à l'aide des trois « critères Engel ».

En ce qui concerne le premier « critère Engel », la partie demanderesse devant le juge *a quo* fait valoir qu'il existe des divergences dans la jurisprudence quant à la qualification de la cotisation distincte. La Cour de cassation, les Cours d'appel d'Anvers, de Gand et de Bruxelles et certains tribunaux reconnaissent, au moins partiellement, le caractère pénal de la cotisation distincte, la Cour de cassation adoptant un point de vue nuancé dans son arrêt du 10 septembre 2010 (AR F09.0121.N). De même, la Cour constitutionnelle a déjà confirmé indirectement que la cotisation distincte présentait des caractéristiques d'une sanction pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (voy. les arrêts n^{os} 28/2003 et 72/2004).

En ce qui concerne le deuxième « critère Engel », la partie demanderesse devant le juge *a quo* constate que la cotisation distincte s'élève à 300 % à raison des dépenses, avantages de toute nature et bénéfiques dissimulés, de sorte que cette cotisation déborde largement du cadre purement indemnitaire. Par conséquent, la cotisation distincte est disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi et vise en réalité à dissuader et à punir. En outre, le législateur avait pour but de protéger l'ordre public, dont les intérêts du Trésor et la sécurité sociale.

Pour ce qui est du troisième « critère Engel », la partie demanderesse devant le juge *a quo* fait référence à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme selon laquelle une perception doit être considérée comme une sanction lorsque l'augmentation n'a plus un caractère compensatoire, mais est destinée à réprimer la fraude.

Un élément supplémentaire pour apprécier si la cotisation distincte revêt un caractère répressif découle, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « una via ». Conformément aux articles 444 et 445 du CIR 1992, l'exigibilité des impôts doit s'effacer devant l'action publique et la saisine du tribunal correctionnel, avec la conséquence que les amendes fiscales deviennent définitivement non exigibles. Le juge pénal dispose toutefois du pouvoir de modérer la sanction.

A.2.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* observe également que, bien que l'article 219 du CIR 1992 ne prévoit pas que l'administration puisse modérer la cotisation, elle tient compte, dans la pratique, des circonstances individuelles, telles que la bonne foi, l'absence d'intention frauduleuse, le fait que le bénéficiaire de l'avantage peut être imposé dans les délais d'imposition normaux, etc. La politique de l'administration de recourir à des règlements à l'amiable procède de la même intention. Dans le litige ayant donné lieu à la question préjudicielle, un accord avait été conclu prévoyant un accroissement d'impôts de 10 % mais cet accord n'a toutefois pas été signé par la partie demanderesse devant le juge *a quo*.

Ce qui précède démontre, aux yeux de la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la versatilité avec laquelle l'administration utilise la cotisation distincte de 300 %, et ce en violation des dispositions de l'article 219 du CIR 1992. Nonobstant le fait que l'administration tient donc tout de même compte des circonstances individuelles du dossier, le juge du fond ne dispose pas du moindre pouvoir de contrôle marginal.

A.2.3. Comme dernier élément, la partie demanderesse devant le juge *a quo* renvoie à la modification législative du 17 juin 2013 qui souligne la problématique et l'insécurité juridique entourant l'ancien article 219 du CIR 1992. Il ressort des travaux préparatoires de cette loi que l'application de celui-ci n'était pas claire, spécialement en cas de bonne foi ou de taxation éventuelle du bénéficiaire de l'avantage.

A.3.1. En premier lieu, le Conseil des ministres objecte que les catégories à comparer ne sont pas comparables.

Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle se fonde sur une prémisse erronée, à savoir que la cotisation distincte revêtirait un caractère pénal. La Cour de cassation a toutefois jugé que, dans la mesure où la cotisation distincte tend à compenser la perte d'impôts et de cotisations sociales, cette cotisation n'a pas de caractère pénal et que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ne s'applique pas. A l'impôt des sociétés, les conséquences de la cotisation distincte sont adoucies étant donné que son montant est déductible au titre de frais professionnels, avec pour effet que le législateur a satisfait à l'exigence d'un lien raisonnable entre le moyen employé et le but poursuivi. Le régime de la cotisation distincte a été instauré dans le but d'assurer le respect de la législation fiscale par tout contribuable, sans requérir une intention spécifique. Bien que l'objectif général des deux sanctions soit comparable, à savoir sanctionner le non-respect de la loi, le but spécifique de la cotisation distincte diffère de celui des sanctions répressives : une sanction répressive vise à sanctionner une infraction qui a été commise avec un élément moral spécifique, à savoir l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire.

Le constat que le système de la cotisation distincte a été assoupli à partir de l'exercice d'imposition 2014 ne change rien, aux yeux du Conseil des ministres, au caractère non discriminatoire de l'ancien système. Cet assouplissement démontre précisément que le système de la cotisation distincte a été instauré en vue de compenser les pertes d'impôts qui résultent de la non-déclaration de revenus par les bénéficiaires.

Selon le Conseil des ministres, la cotisation distincte comprend une partie non compensatoire, mais cette partie est trop réduite pour pouvoir parler d'un caractère pénal. La cotisation distincte a un caractère essentiellement indemnitaire, et la mesure dans laquelle la cotisation distincte tend à avoir un effet dissuasif est plutôt limitée. On ne peut qualifier cette petite partie restreinte de lourde sanction qui équivaldrait à une pénalité visée à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. De même, les directives qui ont été données à la suite de la modification législative opérée par la loi du 17 juin 2013 « portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable » poursuivent elles aussi l'imposition définitive effective à l'impôt des personnes physiques dans le chef du bénéficiaire. En outre, l'application des trois « critères Engel » ne conduit pas à une autre conclusion, selon le Conseil des ministres.

Enfin, il y a encore lieu de renvoyer au caractère indivisible de la cotisation distincte. La Cour constitutionnelle a déjà jugé que ni la bonne foi, ni l'absence d'une intention frauduleuse, ni le fait que le bénéficiaire des revenus a été ou pouvait être imposé n'ont d'incidence sur l'application de la cotisation distincte. Il y a lieu d'en déduire que le juge ne dispose en la matière d'aucun pouvoir d'appréciation. Le droit de modération issu de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ne peut pas jouer étant donné que les éléments précités ne sont pas pertinents; la sanction ne peut donc en aucune manière faire l'objet d'un examen au regard du principe de proportionnalité dans la mesure où ce sont précisément ces mêmes éléments qui sont pertinents dans cet examen.

A.3.2. En ordre subsidiaire, le Conseil des ministres fait valoir que le traitement différent sur le plan fiscal, en ce sens que le droit pénal commun octroie quant à lui au juge la possibilité d'adapter la peine à la situation individuelle du prévenu et qu'en vertu du principe de proportionnalité, la gravité de la peine doit être proportionnée au fait punissable, poursuit un but légitime et est objectif, pertinent et proportionné.

En ce qui concerne le but de la mesure, le Conseil des ministres expose que le système d'imposition de l'article 219 du CIR 1992, qui s'applique aux « commissions secrètes », a connu une longue genèse parlementaire, dont il peut à chaque fois être déduit que le législateur visait en principe un caractère indemnitaire. En définitive, la cotisation distincte sur les « commissions secrètes » a été instaurée à l'impôt des sociétés pour lutter contre certaines formes d'abus et elle revêt, à cet égard, un caractère dissuasif en vue d'inciter les contribuables à fournir à l'administration fiscale toutes les informations nécessaires pour imposer les montants perçus dans le chef des bénéficiaires. Le législateur entendait fixer le taux d'imposition à un niveau tel que plus aucune société n'aurait encore intérêt à ne plus justifier de tels montants selon les formalités légales.

La Cour constitutionnelle a déjà jugé à plusieurs reprises que, même si elle était considérée comme une sanction, la cotisation distincte ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution (arrêts n^{os} 28/2003, 72/2004 et 3/2007). La Cour constitutionnelle déclare que la mesure de la cotisation distincte est pertinente par rapport aux objectifs du législateur étant donné qu'elle permet de lutter contre la fraude fiscale en décourageant la pratique

des « commissions secrètes ». La cotisation distincte résiste donc à l'examen au regard du principe de proportionnalité.

La non-production de fiches individuelles et de relevés récapitulatifs est, selon la loi, une indication suffisante pour établir la cotisation distincte et une intention frauduleuse n'est pas requise à cet égard. En outre, il est particulièrement difficile, voire presque impossible, de vérifier si le contribuable défaillant a agi de bonne foi et le contribuable peut être incité à collaborer avec le fisc. Par conséquent, ne peuvent être pris en considération comme éléments pertinents pour modérer la cotisation distincte ni le fait que l'administration fiscale n'a jamais sérieusement contesté la réalité et le caractère professionnel de la rémunération payée, ni le fait qu'il n'y a pas eu de perte de recettes fiscales, ni le fait que l'identité du bénéficiaire n'a pas été cachée.

A.3.3. Le Conseil des ministres considère qu'il faut en déduire que le juge n'a pas de pouvoir d'appréciation : le droit de modération, déduit de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, ne peut pas s'appliquer, de sorte que la sanction ne peut en aucune manière faire l'objet d'un examen au regard du principe de proportionnalité. La prétendue différence de traitement critiquée est dès lors inexistante, de sorte que la question préjudicielle n'est pas fondée.

A.4.1. En ce qui concerne l'« adoucissement » éventuel de la cotisation distincte et l'observation du Conseil des ministres selon laquelle la déductibilité de la cotisation distincte au titre de frais professionnels oblige à conclure que cette cotisation distincte ne peut être qualifiée d'amende ou de peine (en juger autrement signifiant que l'article 53, 6°, du CIR 1992 excluait cette déductibilité), la partie demanderesse devant le juge *a quo* fait valoir que cette thèse doit être nuancée. De fait, les amendes et pénalités, visées à l'article 53, 6°, du CIR 1992, ne sont pas toutes exclues en tant que frais professionnels déductibles. En effet, par amendes, on entend les sanctions pécuniaires fondées sur la législation pénale mais en aucun cas les amendes administratives. La qualification pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'est pas pertinente pour l'application de l'article 53, 6°, du CIR 1992.

A.4.2. La partie demanderesse devant le juge *a quo* répète que le caractère répressif de la sanction prédomine. En outre, à partir du moment où une mesure revêt une double nature, à savoir, d'une part, indemnitaire et, d'autre part, répressive, le caractère répressif de la sanction l'emporte.

A.4.3. La remarque du Conseil des ministres selon laquelle la cotisation distincte ne revêtirait pas un caractère pénal au motif que la société peut toujours choisir de produire ou non la preuve des charges ou des montants sur lesquels est établie la cotisation distincte de l'article 219 du CIR 1992 ne peut pas être suivie, à l'estime de la partie demanderesse devant le juge *a quo*. La liberté de choix de la société n'est pas pertinente, étant donné qu'elle a aussi le libre choix de commettre ou non une infraction de droit commun.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur la cotisation distincte à l'impôt des sociétés établie sur les « commissions secrètes ». La disposition en cause est l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), telle que cette disposition s'appliquait à l'exercice d'imposition 2009.

L'article 219 du CIR 1992 dispose :

« Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif ainsi qu'à raison

des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, et des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24°.

Cette cotisation est égale à 300 p.c. de ces dépenses, avantages de toute nature et bénéfices dissimulés.

Ne sont pas considérées comme des bénéfices dissimulés, les réserves visées à l'article 24, alinéa 1er, 2° à 4°.

Cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ».

Avec l'article 219*bis* du même Code, cette disposition constitue la section II (« Cotisations distinctes ») du chapitre III (« Calcul de l'impôt ») du titre III (« Impôt des sociétés ») du CIR 1992.

B.1.2. L'article 57 du CIR 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2009, 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 imposables ou non en Belgique, 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 CIR 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2009, 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 et 248 §2, 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 sans liquidation dans le cadre d'une fusion, d'une opération assimilée à une fusion ou d'une scission visées aux articles 671 à 677 du Code des sociétés, ou d'une opération de droit des sociétés similaire en droit étranger, l'obligation de déclarer incombe selon le cas à la société absorbante ou aux sociétés bénéficiaires. Pour les autres 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 de taxation compétent, 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 remplie.

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

B.2. Les faits de la cause dont est saisi le juge *a quo*, les motifs de la décision de renvoi et la formulation de la question préjudicielle permettent de déduire que le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de la disposition en cause, pour l'exercice d'imposition 2009, avec les articles 10, 11 et 13 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'elle instaure une différence de traitement entre les contribuables vis-à-vis desquels le juge ne peut pas modérer la cotisation distincte, « alors que celle-ci revêt un caractère pénal », et les prévenus en droit pénal commun pour lesquels le juge répressif dispose de la possibilité d'adapter la peine à la situation individuelle du prévenu « et alors qu'en vertu du principe de proportionnalité, la gravité de la peine ne peut pas être disproportionnée à l'infraction ».

B.3.1. Le Conseil des ministres objecte que la question préjudicielle ne traite pas de situations comparables, au motif que le juge *a quo* se fonde sur une prémisse erronée : la cotisation distincte, prévue par l'article 219 du CIR 1992, ne saurait être qualifiée de sanction pénale.

B.3.2. L'exception de non-comparabilité soulevée par le Conseil des ministres revient en fait à contester l'interprétation de la disposition que le juge soumet au contrôle de la Cour par la question préjudicielle en ce qui concerne la qualification de la mesure qu'elle instaure. Il n'y a cependant aucune raison de mettre en cause cette qualification.

B.3.3. Il apparaît de la formulation de la question préjudicielle que le juge *a quo* estime que la cotisation distincte de l'article 219 du CIR 1992 revêt un caractère pénal. Les motifs du jugement de renvoi précisent en quoi la cotisation distincte doit être considérée, selon le juge *a quo*, comme une mesure à caractère pénal au sens de la Convention européenne des droits de l'homme. La Cour examine si tel est le cas.

B.3.4. La cotisation distincte à l'impôt des sociétés tend à contraindre les contribuables à respecter leur obligation de fournir à l'administration fiscale, dans la forme légale et dans le délai légal, les informations qui lui permettent de procéder à l'imposition des bénéficiaires.

Depuis la modification législative du 30 mars 1994, il s'avère qu'outre cet objectif légitime, le législateur a voulu combattre la fraude, la cotisation distincte étant appliquée sans distinction à tout contribuable et visant entre autres à sanctionner le contribuable qui ne respecte pas ses obligations, afin d'éviter la récidive des infractions (*Doc. parl.*, Chambre, 1993-1994, n° 1290/6, pp. 45-46 et p. 86).

Il peut dès lors être admis que le juge *a quo* considère que la cotisation distincte prévue par l'article 219 du CIR 1992 présente, à tout le moins en partie, un caractère répressif et constitue une sanction de nature pénale au sens de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme. La Cour européenne des droits de l'homme a décidé par ailleurs que le caractère général de dispositions législatives relatives à des majorations d'impôt et le but des pénalités, tout à la fois dissuasif et répressif, peuvent suffire à montrer que le contribuable a fait l'objet d'une accusation en matière pénale au sens de l'article 6.1 de la Convention (CEDH, 23 juillet 2002, *Janosevic c. Suède*, § 68).

B.3.5. Dès lors que les deux catégories de personnes visées par la question préjudicielle sont comparables dans la mesure indiquée en B.3.4, l'exception du Conseil des ministres est rejetée.

B.4. 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 » (*Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/7, p. 38).

Il est légitime que le législateur veille à prévenir la fraude fiscale et à protéger les intérêts du Trésor, par souci de justice et pour remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge.

B.5.1. Dès lors qu'il a été admis en B.3.4 que la cotisation distincte peut présenter un caractère répressif, la Cour prend en compte, dans le contrôle qu'elle exerce au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, les garanties contenues dans l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et, notamment, la garantie qu'un juge indépendant et impartial doit pouvoir exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte établie par l'autorité administrative compétente.

B.5.2. Les garanties contenues à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'exigent pas que toute personne à charge de laquelle est établie une cotisation distincte, qualifiée de sanction pénale au sens de cette disposition, puisse se voir appliquer les mêmes mesures d'adoucissement de la peine que celles dont bénéficie la personne à laquelle est infligée une sanction qualifiée de pénale au sens du droit interne.

B.6. Lorsque le législateur estime que certains manquements à des dispositions législatives doivent faire l'objet d'une répression, il relève de son pouvoir d'appréciation de décider s'il est opportun d'opter pour des sanctions pénales *sensu stricto* ou pour une cotisation distincte. Le choix d'une mesure spécifique ne peut être considéré comme établissant en soi une discrimination.

Il n'y aurait discrimination que si la différence de traitement qui découle de ce choix impliquait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

B.7. L'appréciation de la gravité d'un manquement et la sévérité avec laquelle ce manquement peut être puni relèvent du pouvoir d'appréciation du législateur. Il peut imposer des peines particulièrement lourdes dans des matières où les infractions sont de nature à porter gravement atteinte aux droits fondamentaux des individus et aux intérêts de la collectivité.

C'est dès lors au législateur qu'il appartient de fixer les limites et les montants dans le cadre desquels le pouvoir d'appréciation de l'administration et, par conséquent, celui du tribunal, doit s'exercer. La Cour ne pourrait censurer un tel système que s'il portait une atteinte disproportionnée au principe général qui exige qu'en matière de sanctions rien de ce qui appartient au pouvoir d'appréciation de l'administration n'échappe au contrôle du juge (arrêt n° 138/2006 du 14 septembre 2006, B.7.2).

B.8.1. L'article 219 du CIR 1992 est incompatible avec les articles 10, 11 et 13 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, s'il est interprété en ce sens qu'il n'autorise pas le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte.

Ce contrôle doit en effet permettre au juge de vérifier si cette décision est justifiée en fait et en droit et si elle respecte l'ensemble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'administration, parmi lesquels le principe de proportionnalité.

B.8.2. Ainsi, lorsqu'il est saisi d'un recours contre une cotisation distincte (article 219 du CIR 1992), le juge doit pouvoir exercer un tel contrôle.

B.9. Dans l'interprétation mentionnée en B.8.1, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

B.10. L'article 219 du CIR 1992 peut cependant recevoir une autre interprétation, selon laquelle cette disposition ne s'oppose pas à ce que le juge, saisi d'un recours contre une cotisation distincte, exerce une compétence de pleine juridiction au sens de ce qui est mentionné en B.8.1.

Dans cette interprétation, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprété en ce sens qu'il interdit au juge d'exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte, l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 13 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

- Interprété en ce sens qu'il n'interdit pas au juge d'exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte, l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 13 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 6 juin 2014.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

A. Alen