

Numéro du rôle : 6128
Arrêt n° 11/2016 du 21 janvier 2016

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 198, § 1er, 10°, et 307, § 1er, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et T. Giet, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, 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 8 décembre 2014 en cause de la SPRL « Untill » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 23 décembre 2014, le Tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992, combiné avec l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ainsi que le principe d'égalité et de non-discrimination qu'ils prescrivent en ce que cette disposition ne considère pas comme frais professionnels les paiements qui ont été effectués directement ou indirectement vers des Etats visés à l'article 307, § 1er, alinéa 3, et qui n'ont pas été déclarés conformément audit article 307, § 1er, alinéa 3

- sans que cette disposition fasse une distinction selon que les paiements ont ou non été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères qui représentent, conformément à toutes les autres dispositions du Code des impôts sur les revenus, des dépenses professionnelles déductibles et/ou

- sans que cette disposition autorise d'une manière quelconque la preuve contraire de la non-déductibilité présumée des paiements effectués par le contribuable et/ou

- sans que la présomption de non-déductibilité des paiements soit écartée lorsque l'administration a elle-même constaté par suite d'une enquête que les paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères qui représentent, conformément à toutes les autres dispositions du Code des impôts sur les revenus, des dépenses professionnelles déductibles et/ou

- sans établir une distinction selon que les paiements peuvent ou non, en Belgique, impliquer une évasion fiscale en ce que les paiements sont ou non, dans le chef du bénéficiaire réel, imposables en Belgique, mais dans un autre Etat ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Untill », assistée et représentée par Me W. Huber, avocat au barreau d'Anvers;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me M. van Huffelen, avocat au barreau d'Anvers.

Le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 3 novembre 2015, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 25 novembre 2015 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 25 novembre 2015.

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*

Le 5 septembre 2011, la SPRL « Untill », partie demanderesse devant le juge *a quo*, a introduit la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2011. Le 6 juillet 2012, l'administration fiscale a envoyé un avis de rectification de la déclaration, indiquant entre autres qu'un montant de 183 114 euros est ajouté aux dépenses non admises et donc à la base imposable. Il s'agit de paiements effectués par la SPRL « Untill » en faveur d'une entreprise russe, sur un compte d'une banque établie en Lituanie, dont le titulaire est établi dans les Iles Vierges britanniques.

Etant donné que le bénéficiaire réel des paiements est établi dans les Iles Vierges britanniques, à savoir un Etat qui figure, en vertu de l'arrêté royal du 6 mai 2010 pris en exécution de l'article 307, § 1er, alinéas 3 à 6, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée, la SPRL « Untill » devait déclarer, conformément à l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992, ces paiements qui avaient atteint le montant minimum de 100 000 euros. En l'absence de déclaration, l'administration a rejeté l'admission de ces paiements au titre de frais professionnels, en vertu de l'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992,.

Le 11 octobre 2012, conformément à l'avis de rectification de la déclaration, une cotisation à l'impôt des sociétés a été établie au nom de la SPRL « Untill » pour l'exercice d'imposition 2011, visant au paiement de 72 951,99 euros. Par courrier recommandé du 2 janvier 2013, la SPRL « Untill » a introduit une réclamation contre la cotisation précitée, qui a été rejetée par décision du directeur des contributions le 2 juillet 2013. La SPRL « Untill » a intenté contre cette dernière décision une action devant le Tribunal de première instance d'Anvers, où elle a soulevé la question de savoir si le législateur n'avait pas agi de manière disproportionnée au regard du principe d'égalité, en ne faisant pas de distinction, dans l'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992, entre les situations où le paiement concerné constitue ou non des frais professionnels déductibles et entre les situations où le paiement constitue ou non une évasion fiscale. Par conséquent, le Tribunal a décidé de poser la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.2.1. Le Conseil des ministres souligne que l'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992 en cause impose une double obligation : d'une part, l'obligation de déclarer les paiements effectués vers des Etats qui figurent sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée et, d'autre part, pour autant que ces paiements aient été déclarés, l'obligation de justifier que ceux-ci ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères. Ces deux obligations seraient indépendantes l'une de l'autre.

En instaurant l'obligation de déclaration, le législateur ne poursuivait pas d'autre objectif que de permettre à l'administration de détecter simplement de tels paiements. La distinction entre les contribuables qui ont effectivement déclaré les paiements visés et les contribuables qui ne l'ont pas fait serait la seule distinction pertinente dans le cadre de cet objectif. La situation des deux catégories de contribuables serait fondamentalement différente dès lors que les seconds ont enfreint les dispositions légales en connaissance de cause, tandis que les premiers appliquent correctement ces dispositions et peuvent déduire les paiements

concernés au titre de frais professionnels s'ils apportent la preuve que ces paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères.

Le Conseil des ministres souligne que la non-déductibilité s'applique dans tous les cas dans lesquels le contribuable a négligé de déclarer les paiements en cause, et ce à titre de sanction. L'obligation de déclaration serait indépendante de l'examen proprement dit de la déductibilité des paiements au titre de frais professionnels et serait indissociablement liée à l'objectif originel de la mesure en cause. Il ne serait dès lors pas pertinent de savoir si les paiements en question sont imposables en Belgique, ni de savoir si ces paiements peuvent constituer des frais professionnels déductibles, ni si l'intéressée était de bonne foi.

A.2.2. Le Conseil des ministres expose que la mesure en question s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude (fiscale) et résulte de la recommandation expresse du G20, au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE), de prendre des mesures au niveau national contre les Etats qui ne respectent pas effectivement leurs obligations en matière d'échange d'informations. L'obligation de déclaration aurait pour but de rendre plus efficaces les contrôles fiscaux relatifs à des paiements effectués vers des paradis fiscaux et permettrait d'améliorer le contrôle de ces paiements : les services de contrôle pourraient en effet se concentrer sur la légalité de ces paiements plutôt que sur leur recherche.

Le refus d'admettre la déductibilité en tant que frais professionnels des paiements concernés viserait à contraindre les contribuables à respecter leur obligation de déclaration et devrait être considéré comme une sanction au motif qu'en négligeant de les déclarer, le contribuable se soustrait à toute forme de contrôle de ces paiements.

La mesure en cause reposerait sur une donnée objective, à savoir l'absence de déclaration des paiements. La mesure poursuivrait un but légitime, qui est d'éviter la fraude fiscale et de préserver les intérêts du Trésor. De plus, cette mesure serait pertinente à la lumière de cet objectif, étant donné qu'elle permet de combattre la fraude fiscale en décourageant la fuite vers les paradis fiscaux. La mesure n'excéderait pas ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif. Dans la mesure où la déduction ne pourrait être refusée ou pourrait faire l'objet d'un contrôle au regard du principe de proportionnalité de la part du juge, parce que l'intéressée prétend que le paiement constitue des frais professionnels déductibles ou qu'aucune matière imposable n'a été soustraite à la Belgique, la sanction perdrait en grande partie son efficacité et son effet dissuasif.

A.2.3. Le Conseil des ministres observe enfin qu'avec la sanction de la non-déductibilité, le législateur a opté pour la sanction la plus objective et raisonnable, alors que le fait d'imposer une amende ou un accroissement d'impôt serait moins efficace et donnerait lieu à d'autres discriminations. De plus, il appartiendrait au législateur et non à la Cour constitutionnelle d'apprécier l'opportunité d'une mesure fiscale qui tend à autoriser, à certaines conditions, la déduction de frais professionnels.

A.3.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo*, la SPRL « Untill », expose que le caractère déductible ou non des frais professionnels n'est pas prévu par l'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992 mais bien par d'autres dispositions législatives contraignantes. La disposition en cause associe toutefois la non-déductibilité, à titre de frais professionnels, des paiements visés au non-respect de l'obligation de déclaration, prévue à l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992 : des dépenses au caractère incontestablement déductibles deviendraient ainsi non déductibles si elles n'ont pas été déclarées conformément à cette dernière disposition.

Alors que le manquement à cette obligation de déclaration pourrait être sanctionné d'une amende administrative ou qu'il pourrait être considéré comme un indice que le contribuable a agi avec une intention frauduleuse, ou encore, qu'il pourrait donner lieu à une présomption réfragable que les paiements ne constituent pas des frais professionnels déductibles, l'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992 instaure la présomption irréfragable que le paiement concerné ne constitue pas des frais professionnels déductibles en cas de manquement à l'obligation de déclaration, que le paiement constituât ou non au fond des frais professionnels déductibles et que de la matière imposable ait ou non été soustraite à la Belgique.

A.3.2. Selon les travaux préparatoires, la disposition en cause aurait pour but de pouvoir constater aisément et de lutter contre l'éventuel transfert frauduleux de matière imposable en Belgique vers des personnes situées dans des Etats à fiscalité peu élevée.

Etant donné que l'objectif du législateur a clairement été d'exclure la déductibilité des paiements qui ne représentent pas des « opérations réelles et sincères », le principe d'égalité et de non-discrimination serait violé dans la mesure où des « opérations réelles et sincères » seraient susceptibles d'une déduction si elles ont été

payées vers un autre Etat que ceux qui sont visés dans l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992 et qu'elles n'ont pas été déclarées ou si elles ont été payées vers un Etat visé dans l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992 et ont effectivement été déclarées, alors que les mêmes « opérations réelles et sincères » ne sont pas susceptibles de déduction si elles ont été payées vers un Etat visé dans l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992 et qu'elles n'ont pas été déclarées. Le critère de distinction utilisé n'est pas pertinent, selon la SPRL « Untill ».

Eu égard à l'objectif précité, il ne serait pas davantage pertinent ou proportionné que le contribuable n'ait pas la possibilité de contester la non-déductibilité résultant de la non-déclaration du paiement en question en apportant la preuve contraire que le paiement représente effectivement des « opérations réelles et sincères », ni que le paiement en question ne soit pas déductible, même si l'administration a elle-même constaté, à la suite d'une enquête, que les paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères.

Etant donné que le législateur aurait manifestement eu pour objectif d'adopter une mesure destinée à lutter contre la fraude à l'impôt belge, la disposition en cause serait également contraire au principe d'égalité et de proportionnalité dans la mesure où elle prévoit un traitement fiscal identique pour les paiements non-déclarés, effectués vers des Etats visés à l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992, indépendamment du fait qu'il y ait ou non fraude ou qu'il puisse ou non y avoir une fraude à l'impôt belge au moyen de ces paiements.

A.3.3. Pour autant que de besoin, la SPRL « Untill » souligne qu'elle a reçu des prestations réelles et sincères d'un cocontractant établi en Russie, ce qu'elle pourrait prouver et aurait été constaté par l'administration; que la déductibilité des paiements concernés est rejetée au simple motif qu'elle ne les a pas déclarés; que le paiement contesté concerne l'exercice d'imposition 2011, à savoir la première année pour laquelle l'obligation légale a été instaurée rétroactivement; qu'elle était persuadée que sa situation ne relevait pas de l'obligation de déclaration en question, ce qui serait confirmé par la circulaire AAF n° 13/2010, et qu'elle a toujours déclaré les paiements concernés pour les exercices ultérieurs et qu'aucune discussion n'a plus eu lieu en la matière.

A.4. Le Conseil des ministres réplique que l'objectif du législateur dépasse la lutte contre la fraude fiscale belge et rappelle que la mesure en cause s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude (fiscale) et résulte de la recommandation expresse du G20, au sein de l'OCDE, de prendre des mesures au niveau national contre les Etats qui ne respectent pas effectivement leurs obligations en matière d'échange d'informations.

En outre, le Conseil des ministres souligne que l'unique critère de distinction est le fait que « des paiements aient été effectués ou non vers un Etat visé à l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 92 » et ce, indépendamment de la considération qu'il s'agit ou non d'« opérations réelles et sincères », ce qui doit être démontré en tant que condition supplémentaire pour la déductibilité, conformément à l'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992. Le législateur n'a, volontairement, pas voulu opérer de distinction plus poussée de situations spécifiques, eu égard à son objectif unique, qui est de permettre à l'administration, grâce à l'obligation de déclaration qui a été instaurée, de détecter aisément de tels paiements.

Dans la mesure où le contribuable se trouverait dans la situation alléguée par la partie demanderesse, à savoir que les paiements remplissent incontestablement toutes les exigences légales en matière de déduction de frais professionnels, que le contribuable peut justifier en outre, conformément à l'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992, que les paiements concernent des « opérations réelles et sincères » et que ces paiements sont aisément détectables, même sans déclaration particulière, il pourrait demander, le cas échéant, le dégrèvement d'office, conformément à l'article 376 du CIR 1992. En outre, le contribuable peut préalablement demander un *ruling* au Service des Décisions Anticipées en matière fiscale, s'il veut obtenir la sécurité juridique concernant la question de savoir si sa situation concrète relève ou non du champ d'application de l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992.

Sous réserve d'une erreur matérielle, il relèverait du choix volontaire du contribuable de remplir ou non l'obligation de déclaration – qui n'est pas impossible en soi. La non-déductibilité des paiements constituerait la sanction la plus raisonnable, pertinente et proportionnée, à plus forte raison que la sanction croît dans ce cas à mesure que le montant déductible augmente.

En ce qui concerne l'impossibilité d'apporter la preuve contraire et le fait qu'il n'est pas tenu compte de l'éventuel constat de l'administration elle-même qu'il s'agit d'opérations réelles et sincères, ni de l'impossibilité d'éluder l'impôt belge, le Conseil des ministres observe que l'administration n'est en mesure de pouvoir exercer pleinement son appréciation sur ce point que moyennant le respect de l'obligation de déclaration. S'il suffisait de ne procéder à la déclaration qu'au moment du contrôle fiscal, l'objectif du législateur - qui consiste à passer fiscalement au crible tous les paiements effectués vers des paradis fiscaux sans que l'administration n'entreprenne une action préalable - serait complètement vidé de sa substance. En outre, une telle réglementation serait discriminatoire envers les autres contribuables qui remplissent dans les délais l'obligation de déclaration.

- B -

B.1. La question préjudicielle concerne l'article 198, § 1er, 10°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), combiné avec l'article 307, § 1er, alinéa 3 du même Code, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2011.

B.2. L'article 307, § 1er, alinéas 3 à 6, du CIR 1992, inséré par l'article 134 de la loi-programme du 23 décembre 2009, dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 2011, impose aux sociétés l'obligation de déclarer les paiements qu'elles ont effectués directement ou indirectement à des personnes établies dans des Etats qui sont considérés comme des « paradis fiscaux » et dispose :

« Les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2°, sont tenus de déclarer tous les paiements effectués directement ou indirectement à des personnes établies dans un Etat qui :

a) soit pour toute la période imposable au cours de laquelle le paiement a eu lieu, est considéré par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations, au terme d'un examen approfondi de la mesure dans laquelle le standard de l'OCDE d'échange d'informations est appliqué par cet Etat, comme un Etat n'ayant pas mis substantiellement et effectivement en œuvre ce standard;

b) soit figure sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée.

Pour l'application de l'alinéa 3, on entend par Etat à fiscalité inexistante ou peu élevée un Etat dont le taux nominal de l'impôt sur les sociétés est inférieur à 10 p.c.

La liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée est fixée par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres. Cette liste est mise à jour par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres.

La déclaration visée à l'alinéa 3 doit être faite uniquement si la totalité des paiements effectués au cours de la période imposable atteint un montant minimum de 100.000 euros. La déclaration est faite sur un formulaire dont le modèle est fixé par le Roi et est annexée à la déclaration visée à l'article 305, alinéa 1er ».

L'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992, en cause, inséré par l'article 128 de la loi-programme du 23 décembre 2009, détermine les cas dans lesquels les paiements vers des « paradis fiscaux » qui sont soumis à l'obligation de déclaration précitée ne sont pas admis en tant que frais professionnels :

« Ne sont pas considérés comme des frais professionnels :

[...]

« 10° sans préjudice de l'application de l'article 219, les paiements effectués directement ou indirectement vers des Etats visés à l'article 307, § 1er, alinéa 3, et qui n'ont pas été déclarés conformément à l'article 307, § 1er, alinéa 3, ou, si les paiements ont été déclarés, pour lesquels le contribuable ne justifie pas par toutes voies de droit qu'ils sont effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères et avec des personnes autres que des constructions artificielles ».

En vertu des articles 133 et 136 de la loi-programme du 23 décembre 2009, les dispositions en cause sont entrées en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2010 pour les paiements effectués à partir du 1er janvier 2010.

B.3. Il peut être déduit de la question préjudicielle que le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que tous les paiements qui sont effectués directement ou indirectement vers des Etats visés dans l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992 et qui n'ont pas été déclarés conformément à cette disposition, sont rejetés en tant que frais professionnels, sans faire de distinction selon que les paiements ont été exécutés ou non dans le cadre d'opérations réelles et sincères ou selon qu'ils peuvent impliquer ou non une fraude fiscale en Belgique.

B.4.1. En imposant une obligation stricte de déclaration, le législateur a voulu s'assurer de la collaboration effective des contribuables. Le contribuable est sanctionné – par le refus de la déduction à titre de frais professionnels – s'il ne respecte pas l'obligation particulière de déclaration et empêche ainsi le fisc de vérifier que les paiements concernés s'inscrivent dans

le cadre d' « opérations réelles et sincères » avec des personnes qui ne sont pas des « constructions artificielles ».

L'obligation de déclaration s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, en particulier contre le recours des contribuables aux « paradis fiscaux » en vue d'éviter l'impôt en Belgique, et a pour but de rendre plus efficaces les contrôles fiscaux de la réalité et de la légitimité des paiements concernés.

B.4.2. Le fait de ne pas déclarer, conformément à l'article 307, § 1er, alinéa 3 du CIR 1992, les paiements effectués vers les « paradis fiscaux » constitue en principe un motif suffisant pour que la déduction à titre de frais professionnels soit refusée. En cas de non-déclaration, la loi n'établit aucun lien entre la déduction des frais professionnels et la réalité des paiements. De plus, il n'est pas nécessaire qu'il y ait intention frauduleuse.

Ce n'est que si le contribuable a déclaré les paiements concernés vers les paradis fiscaux, conformément à l'article 307, § 1er, alinéa 3 du CIR 1992, qu'un tel lien est établi entre la déduction à titre de frais professionnels et la réalité des paiements : en vertu de l'article 198, § 1er, 10°, du CIR 1992, la déduction à titre de frais professionnels n'est admise que si le contribuable prouve par toute voie de droit que les paiements déclarés s'inscrivent dans le cadre d' « opérations réelles et sincères » avec des personnes autres que des « constructions artificielles ».

B.4.3. La Cour doit vérifier si la mesure est raisonnablement justifiée en tant qu'elle s'applique, en cas de non-déclaration, d'une manière aussi générale et absolue. La partie demanderesse devant le juge *a quo*, à la demande de laquelle la question préjudicielle a été posée, soutient à ce propos qu'au cas où les paiements en question, effectués vers des paradis fiscaux, n'ont pas été déclarés conformément à l'article 307, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992, leur déduction à titre de frais professionnels devrait être autorisée s'ils s'inscrivent dans le cadre d'opérations réelles et sincères ou si ces paiements ne peuvent pas entraîner une fraude fiscale en Belgique.

B.5.1. 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.

L'obligation pour les sociétés de déclarer les paiements effectués vers des paradis fiscaux vise à rendre plus efficaces les contrôles fiscaux relatifs à ces paiements : grâce à cette obligation de déclaration, les services de contrôle pourront se concentrer davantage sur l'examen de ces paiements plutôt que sur leur recherche (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2278/001, p. 71). La mesure est pertinente au regard des objectifs du législateur puisqu'elle permet de combattre la fraude fiscale.

B.5.2. Admettre que les paiements en cause ne pourraient pas être rejetés à titre de frais professionnels lorsque le contribuable n'a pas respecté l'obligation de déclaration mais qu'il s'avère toutefois que ces paiements s'inscrivent dans le cadre d'opérations réelles et sincères ou n'impliquent pas une fraude fiscale en Belgique ôterait à la sanction de rejet de la déduction à titre de frais professionnels son efficacité et l'effet dissuasif visé par le législateur. En effet, le contribuable ne sera pas incité, dans ces circonstances, à collaborer avec le fisc. Il est en outre particulièrement difficile, sinon presque impossible, de vérifier si le contribuable négligent a agi de bonne foi.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 198, § 1er, 10°, du Code des impôts sur les revenus 1992, combiné avec l'article 307, § 1er, alinéa 3, du même Code, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2011, ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

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 21 janvier 2016.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen