

Numéro du rôle : 6152
Arrêt n° 47/2016 du 24 mars 2016

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 342, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée du président J. Spreutels, du juge A. Alen, faisant fonction de président, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 20 mai 2014 en cause de Ashraf Sakeel contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 4 février 2015, le Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 342, § 3, du CIR92 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que cette disposition instaure des minima imposables et prive le contribuable de la possibilité d'établir le caractère arbitraire de la taxation opérée par l'administration fiscale, alors que les autres contribuables imposés d'office mais pas sur la base desdits minima disposent de cette faculté ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- Ashraf Sakeel, assisté et représenté par Me H. Michel, avocat au barreau de Charleroi;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me D. Heurion, avocat au barreau de Charleroi.

Par ordonnance du 13 janvier 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen, 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 3 février 2016 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 3 février 2016.

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 Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons, est saisi d'une contestation portant sur la cotisation enrôlée à l'impôt des personnes physiques, à charge du demandeur, pour l'exercice d'imposition 2010. Le demandeur exerce la profession de commerçant et n'a pas souscrit, pour l'exercice d'imposition 2010, de déclaration à l'impôt des personnes physiques dans les délais légaux. L'Etat belge enrôla la cotisation litigieuse sur la base de bénéfices imposables déterminés conformément à l'article 342, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), qui autorise l'administration, en cas d'absence ou de remise tardive de déclaration par les entreprises ou les titulaires de professions libérales, à déterminer les bénéfices ou profits imposables par référence à des minima établis par l'arrêté royal d'exécution du CIR 1992 (AR/CIR 1992). L'article 182, § 2, de l'AR/CIR 1992 fixe un montant minimum imposable de 19 000 euros pour l'exercice d'imposition 2010, lequel montant fut retenu comme base imposable. Un accroissement de 10 % fut appliqué.

Dans son jugement, le Tribunal relève que, dans son avis sur le projet de loi-programme du 11 juillet 2005, le Conseil d'Etat a estimé que l'application des minima prive le contribuable, en cas de taxation d'office, d'une garantie essentielle, à savoir son droit de faire annuler l'imposition si la base imposable a été déterminée de

manière arbitraire, le régime du minimum forfaitaire applicable en vertu de l'article 342, § 3, du CIR 1992 le privant de ce moyen de défense. Le Tribunal rappelle par ailleurs l'arrêt de la Cour n° 93/2013 du 19 juin 2013.

Le Tribunal estime que la Cour constitutionnelle n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur la question de savoir si l'article 342, § 3, du CIR 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que cette disposition instaure des minima imposables et prive le contribuable de la possibilité d'établir le caractère arbitraire de la taxation opérée par l'administration fiscale, alors que les autres contribuables imposés d'office mais pas sur la base desdits minima disposent de cette faculté. Le Tribunal relève encore que face à un contribuable en défaut d'introduire régulièrement sa déclaration fiscale, l'administration adopte des comportements divers. Lorsqu'elle décide de procéder à l'imposition d'office, elle ne recourt pas nécessairement aux minima imposables. Dans les travaux préparatoires de la loi-programme du 11 juillet 2005, le ministre des Finances avait d'ailleurs exposé que l'administration userait avec circonspection des minima forfaitaires. Elle peut ainsi préférer établir l'imposition d'office sur d'autres bases, se fondant notamment sur des données qui ressortiraient d'une déclaration introduite tardivement par le contribuable, sur une comparaison avec au moins trois contribuables similaires ou encore sur des présomptions de l'homme.

Le Tribunal précise qu'il « n'a pas connaissance de critères objectifs et contrôlables qui présideraient aux choix opérés par l'administration. Or, ce choix est lourd de conséquences puisque, dans le cas où l'administration recourt aux minima forfaitaires, elle prive le contribuable qui ne serait pas en mesure d'établir le montant exact de ses revenus professionnels du droit de contester l'imposition qu'il estimerait arbitraire ». Le Tribunal considère dès lors qu'il y a lieu de poser la question préjudicielle mentionnée ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

Position du demandeur devant le juge a quo

A.1. Le demandeur devant le juge *a quo* relève que la différence de régime entre les contribuables qui se voient appliquer l'article 342, § 3, et ceux qui se voient appliquer l'article 342, § 1er, paraît d'autant plus discriminatoire que les minima fixés consistent en soi également en une présomption légale par comparaison non seulement avec trois contribuables similaires mais avec tout un secteur ou un groupe de contribuables. Alors que les modes de détermination de la base imposable en cas de taxation d'office diffèrent mais participent de la même philosophie, un contribuable taxé d'office par application de l'article 342, § 3, du CIR 1992 est privé d'un droit octroyé à celui qui se voit appliquer l'article 342, § 1er, alinéa 2, du CIR 1992. Certes, la Cour a déjà jugé que la mesure instaurée consistait en un moyen efficace pour lutter contre la fraude fiscale dans ses arrêts n°s 93/2013 du 19 juin 2013 et 66/2014 du 24 avril 2014. Cependant, il semble démontré que, selon le mode de preuve utilisé par l'administration en cas de taxation d'office, les contribuables ne sont pas égaux en droit. La réponse à la question posée semble manifestement affirmative. Il semble par ailleurs erroné d'exposer que le contribuable taxé après application des minima conserve l'ensemble des droits prévus par cette procédure. Il n'en conserve qu'un seul : établir la preuve du chiffre exact de ses revenus alors que les autres modes de preuve utilisés permettent au contribuable d'établir le caractère arbitraire de la base imposable pour solliciter l'annulation de la cotisation.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. Le Conseil des ministres relève tout d'abord que le Tribunal ne prend pas en compte dans son jugement l'arrêt n° 66/2014 de la Cour du 24 avril 2014 rendu quelques semaines avant qu'il pose la question préjudicielle.

Il relève également que la question posée n'invite pas la Cour à s'interroger sur le fait que la disposition visée instaure des minima imposables; il n'appartient en effet pas à la Cour de se prononcer sur le choix opéré par le taxateur. La Cour est uniquement interrogée sur le fait que les contribuables visés par la mesure considérée ne pourraient pas établir le caractère arbitraire de la taxation opérée, à la différence des « autres contribuables », à savoir essentiellement les travailleurs salariés, lorsque ceux-ci sont imposés d'office sur une autre base que celle des minima imposables.

Le Conseil des ministres relève encore que de la question, telle qu'elle est posée par le juge *a quo*, il se déduit, à titre de prémisse, que la disposition dont la constitutionnalité doit être examinée par la Cour ne permettrait pas aux contribuables d'apporter la preuve du « caractère arbitraire de la taxation opérée ».

A.2.2. Le Conseil des ministres estime à titre principal « qu'il n'y a, au regard de la mesure critiquée, ni catégorie semblable de personnes qui devrait ne pas subir un traitement différencié, ni catégories différentes de personnes qui devraient ne pas subir un traitement identique ».

Le Conseil des ministres ne discerne, en effet, pas, dans la question soumise à la Cour, « de catégories strictement distinctes qui soient à comparer pour vérifier l'éventuel caractère discriminatoire du traitement unique qui leur serait applicable, ni même de catégorie unique dont les bénéficiaires se verraient appliquer un traitement différencié ». D'une part, s'agissant d'un entrepreneur ou d'une profession libérale et des « autres contribuables », le Tribunal envisagerait *a priori* la distinction qui peut être faite entre les bénéficiaires ou profits et les salaires. Au regard de la mesure critiquée et des objectifs du législateur, une telle distinction n'a pas d'intérêt. Ces deux types de revenus ont un régime propre; l'article 342 ne vise du reste que les bénéficiaires et profits. Un salarié ne peut dissimuler sa rémunération et l'impôt sur son revenu est perçu d'avance et régulièrement. L'administration est en revanche démunie en matière de bénéficiaires et de profits, lorsqu'elle ne dispose pas d'une déclaration rentrée à temps. La mesure critiquée n'a de véritable intérêt qu'à l'égard des bénéficiaires et des profits puisque la taxation d'office est *a priori* aisée en matière de salaires tandis qu'elle est « ardue en matière de bénéficiaires et de profits, lesquels étant très difficilement identifiables à défaut de déclaration ».

Le Conseil des ministres relève, d'autre part, qu'il se déduit du jugement du 20 mai 2014 que le contribuable visé par la disposition critiquée pourrait le cas échéant, tel un autre contribuable imposé d'office, être également imposé sur une autre base, de telle sorte que la première catégorie de contribuables visée par la question posée peut très bien se retrouver dans la seconde catégorie qui ne se limiterait en réalité dès lors pas aux seuls travailleurs salariés. Le Conseil des ministres en conclut qu'il n'y a pas de catégories clairement identifiables de personnes comparables sur le plan fiscal et que la Cour ne peut dès lors pas examiner si les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés dans cette perspective imprécise.

A.2.3. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas de différence de traitement entre les catégories de personnes visées par la question préjudicielle, et que la question préjudicielle est sans objet. Si la Cour devait estimer que les catégories de personnes sont clairement identifiées, il faut constater que ces catégories sont soumises au même traitement puisque tous les contribuables qui sont imposés d'office, que ce soit sur la base des minima imposables ou sur une autre base, sont visés par la même procédure et disposent de droits semblables dans une situation comparable. Le contribuable taxé d'office pourra, dans tous les cas, non seulement apporter la preuve du montant exact de ses revenus mais également établir le caractère arbitraire de la taxation opérée. Le Conseil des ministres se fonde à cet égard sur l'arrêt de la Cour n° 93/2013 cité ainsi que sur un arrêt de la Cour de cassation du 29 octobre 1999 (*Pas.*, 1999, n° 577). Le Conseil des ministres se fonde également sur les travaux préparatoires de la disposition en cause. Ainsi, tout contribuable qui dépose effectivement une déclaration tardive, étant entendu que celle-ci le soit avant la taxation opérée et qu'elle contienne des éléments qui puissent être tenus pour probants, pourra établir que les données de la déclaration tardive doivent le cas échéant être prises en considération en lieu et place d'un minimum imposable, sous peine de voir la taxation, qui serait, malgré les données probantes connues de ladite déclaration tardive, opérée sur la base des minima, reconnue arbitraire. Rien n'exclut donc les entreprises et les titulaires d'une profession libérale de la faculté de démontrer l'arbitraire de la taxation opérée; ils sont ainsi traités comme tout autre contribuable imposé d'office. La question préjudicielle est donc sans objet puisqu'il n'y a pas de différence de traitement entre les catégories de personnes visées par la question préjudicielle.

A.2.4. A titre plus subsidiaire, le Conseil des ministres considère que la mesure, dont le caractère discriminatoire est envisagé, peut se justifier objectivement et raisonnablement. Selon les travaux préparatoires de la loi en cause, tout contribuable a l'obligation de rentrer une déclaration fiscale, et, s'il néglige de le faire, l'administration a le droit de procéder à une taxation d'office qu'elle a toutefois l'obligation de motiver. Le contribuable a en revanche le droit de prouver le montant exact de ses revenus imposables. En pratique, les tribunaux annulent régulièrement des taxations d'office pour cause d'arbitraire. Bien que du point de vue juridique, la procédure de taxation d'office ait pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le revenu imposable, la taxation d'office doit être motivée et s'appuyer sur des éléments objectifs permettant de déterminer le revenu du contribuable. Pour l'administration, la collecte de ces éléments est une opération très fastidieuse, voire souvent même impossible. Il y a donc en fait un déséquilibre entre, d'une part, l'obligation de motivation incombant au fisc, et, d'autre part, le droit qu'a le contribuable de fournir la preuve contraire. Il résulte des travaux préparatoires de la loi qu'un nombre important de contribuables remettent leurs déclarations après l'expiration des délais et qu'il a donc fallu doter le fisc d'un moyen de défense plus efficace. Le législateur a dès lors choisi un minimum imposable à titre de présomption légale, qui ne change en rien le droit du contribuable de prouver, soit le chiffre exact, soit l'arbitraire, la preuve à apporter tenant à la situation dans laquelle le contribuable s'est placé. Les deux critiques formulées dans l'avis du Conseil d'Etat ont été rencontrées par le législateur puisque, précisément, d'une part, le risque d'arbitraire est couvert par la présomption légale du minimum imposable défini, laquelle présomption interdit le risque d'arbitraire de certaines propositions de taxation d'office qui ne prennent notamment pas toujours en considération tous les frais professionnels du contribuable, et puisque, d'autre part, le contribuable visé conserve bien le droit de la preuve contraire par la preuve du chiffre exact ou la preuve du caractère arbitraire.

Le Conseil des ministres précise par ailleurs qu'il y a lieu de distinguer la taxation d'office des amendes administratives éventuelles et de préciser que le renversement de la charge de la preuve est inhérent à la procédure de la taxation d'office. Le minimum imposable ne peut être tenu pour une sanction et s'impose en raison du comportement particulièrement négligent du contribuable qui s'abstient de collaborer à la détermination de ses revenus imposables. Le Conseil des ministres se fonde à cet égard sur l'avis du ministère public avant un arrêt de la Cour de cassation du 23 mai 1950. Par la disposition en cause, le législateur a voulu renforcer les moyens d'action de l'administration, y compris à l'égard d'entrepreneurs et de titulaires de professions libérales, par la fixation d'un minimum imposable, dans le cadre de la procédure de taxation d'office dont le fondement est parfaitement reconnu par la Cour de cassation. Il y a donc une justification objective et raisonnable à cette disposition. Ceci est conforté par la réponse à une question parlementaire donnée par le ministre des Finances le 29 août 2006. La mesure qui vise à lutter efficacement contre le non-dépôt ou le dépôt tardif non justifié des déclarations respecte par ailleurs les principes de bonne administration.

Réponse de la partie demanderesse devant le juge a quo

A.3. La partie demanderesse devant le juge *a quo* conteste l'argument du Conseil des ministres selon lequel le contribuable peut « apporter la preuve du caractère arbitraire de la taxe opérée ». Ce point de vue est contraire à l'avis du Conseil d'Etat et au libellé du texte qui ne permet au contribuable de combattre l'imposition que s'il démontre le chiffre exact de ses revenus au moyen d'éléments probants.

Concernant l'identification des catégories à comparer, la partie demanderesse devant le juge *a quo* précise que ce juge ne considère pas qu'une discrimination existerait entre la fixation des revenus imposables des salariés et celle des bénéficiaires de bénéfices et profits visées par la disposition en cause. Il considère qu'il existe une discrimination entre les contribuables bénéficiant de profits et de bénéfices selon le mode de preuve utilisé par l'administration en cas de dépôt tardif de la déclaration ou de défaut total de celle-ci. La question met donc bien en présence des catégories clairement identifiables de personnes comparables.

Concernant la différence de traitement, la partie demanderesse devant le juge *a quo* conteste le fait que le contribuable pourrait démontrer le caractère arbitraire de la détermination de la base imposable. Le texte légal ne permet pas de rapporter cette preuve, dès lors qu'il « fixe un montant de base imposable minimum ». Puisque

ce texte est clair, il n'y a pas lieu de recourir aux travaux préparatoires pour l'interpréter. A supposer que le recours aux travaux préparatoires puisse être admis, force serait de constater qu'il ne justifierait pas la discrimination envisagée par le juge *a quo*. Tout d'abord, la faculté de démontrer le caractère arbitraire ne serait offerte que si l'administration a connaissance d'éléments probants contenus dans une déclaration déposée tardivement. Or, la disposition s'applique également en cas d'absence de dépôt. Ensuite, les termes « éléments probants » utilisés par le législateur supposent que les revenus déclarés tardivement par le contribuable soient justifiés par une comptabilité probante. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime enfin que la motivation des arrêts n^{os} 93/2013 et 66/2014 démontre que lorsqu'un contribuable se voit appliquer la présomption prévue par l'article 342, § 3, du CIR 1992, « il ne peut renverser la preuve contraire instaurée par cette présomption » que s'il rapporte la preuve du chiffre exact de ses revenus et non s'il démontre le caractère arbitraire de l'application de cette présomption. Il est donc contraire à la volonté du législateur de considérer que le contribuable pourrait démontrer le caractère arbitraire de la taxation et la question posée par le juge *a quo* appelle une réponse positive.

Réponse du Conseil des ministres

A.4. Le Conseil des ministres précise tout d'abord qu'il se déduit de la question posée que la Cour est uniquement interrogée sur le fait que les contribuables visés par la mesure considérée ne pourraient établir le caractère arbitraire de la taxation opérée, à la différence des autres contribuables, également taxés d'office, mais pas sur la base de minima. Le seul argument de la partie demanderesse devant le juge *a quo* est pris du libellé des textes qui n'autoriserait pas la preuve de l'arbitraire. Selon le Conseil des ministres, ni les textes déjà cités ni les articles 351 à 352*bis* du CIR 1992 qui sont consacrés à la procédure d'imposition d'office ne permettent de confirmer cette thèse. En effet, tous les contribuables envisagés par la question posée sont imposés d'office sur la base des articles 351 à 352*bis* du CIR 1992. Or, aucun de ces articles n'évoque la possibilité pour le contribuable d'invoquer l'arbitraire. Pourtant, il est notoire que l'arbitraire peut être invoqué en cas de taxation d'office. Des possibilités existent pour tous les contribuables qui sont taxés d'office. C'est donc à tort que le juge *a quo* et la partie demanderesse devant ce juge avancent que la disposition en cause ne permet pas d'apporter la preuve du caractère arbitraire de la taxation opérée.

Le Conseil des ministres précise que l'arbitraire peut toujours être invoqué et qu'il dépend du comportement du contribuable, des éléments à disposition de l'administration et des choix opérés par le taxateur. Tous les éléments qui sont venus ou qui viennent à la connaissance de l'administration, soit avant la proposition motivée de taxation, soit avant la confirmation motivée de la taxation doivent être pris en considération, et pas seulement les éléments d'une déclaration tardive. Selon la Cour de cassation, l'usage de l'article 342, § 3, du CIR 1992 peut se révéler arbitraire lorsque l'administration avait appris ou pouvait savoir que la base imposable définie sur la base des minima aboutirait à une base imposable que le contribuable n'a pas pu manifestement atteindre. Le Conseil des ministres invoque également à l'appui de sa thèse un arrêt de la Cour d'appel de Mons du 20 janvier 2015 ainsi qu'un jugement du Tribunal de première instance de Liège du 31 mai 2012 et un jugement du Tribunal de première instance de Mons du 7 février 2013. Bien que critiquables sous certains aspects, ces jurisprudences montrent très clairement qu'une imposition sur la base de l'article 342, § 3, du CIR 1992 « ne prive ni le contribuable ni la juridiction saisie d'invoquer l'arbitraire et de faire annuler la taxation si l'administration ne tient pas compte d'éléments probants, finalement mis en sa possession, qui contredisent à ce point la présomption légale utilisée que l'imposition d'office en devient arbitraire ». Par ailleurs, les textes mêmes de la procédure voulue par le législateur (article 351, § 2, et article 352*bis* du CIR 1992) montrent « que toute imposition d'office ne peut souffrir l'arbitraire » puisqu'elle doit être motivée et que les motifs doivent être notifiés au contribuable.

Le Conseil des ministres conclut dès lors que la Cour peut déclarer la question préjudicielle sans objet ou à tout le moins répondre par la négative.

- B -

B.1.1. L'article 342 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 2010, dispose :

« § 1er. A défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'administration, les bénéfices ou profits visés à l'article 23, § 1er, 1° et 2°, sont déterminés, pour chaque contribuable, eu égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables similaires et en tenant compte, suivant le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'ouvriers, de la force motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées, ainsi que de tous autres renseignements utiles.

L'administration peut, à cet effet, arrêter, d'accord avec les groupements professionnels intéressés, des bases forfaitaires de taxation.

Les bases forfaitaires de taxation visées à l'alinéa qui précède peuvent être arrêtées pour trois exercices d'imposition successifs.

L'administration peut également arrêter, d'accord avec les groupements professionnels intéressés, des forfaits pour l'évaluation des dépenses ou charges professionnelles qu'il n'est généralement pas possible de justifier au moyen de documents probants.

§ 2. Le Roi détermine, eu égard aux éléments indiqués au § 1er, alinéa 1er, le minimum des bénéfices imposables dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique.

§ 3. En cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, les minima imposables établis par le Roi en exécution du § 2 sont également applicables à toute entreprise et titulaire de profession libérale ».

B.1.2. Pris en application de la délégation inscrite au paragraphe 2 de l'article précité, l'article 182 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992 dispose :

« § 1er. Le minimum des bénéfices imposables dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique qui sont taxables selon la procédure de comparaison prévue à l'article 342, § 1er, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, ainsi que, en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, le minimum des bénéfices imposables dans le chef des entreprises belges, sont fixés comme suit :

1° exploitations agricoles, exploitations horticolas ou pépinières : barème forfaitaire établi pour les contribuables belges exerçant une profession similaire dans la même région agricole;

2° entreprises appartenant à :

a) l'industrie chimique : 22 000 EUR par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);

b) l'industrie alimentaire: 12 000 EUR par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);

c) l'industrie métallurgique, l'industrie de la mécanique de précision, les exploitations et les entreprises d'extraction et de transformation de minéraux non énergétiques, l'industrie de la construction et toutes autres industries, exploitations et entreprises, non visées *sub a* et *b* ci-avant : 7 000 EUR par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);

3° entreprises des secteurs du commerce et de la fourniture de services :

a) commerce en gros, commerce de détail, transports, horeca, bureaux d'ingénieurs et d'études, informatique et électronique et autres services aux entreprises : 2,50 EUR par 25 EUR de chiffre d'affaires avec un minimum de 7 000 EUR par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);

b) intermédiaires du commerce et des transports : 2,50 EUR par 25 EUR de chiffre d'affaires, avec un minimum de 14 500 EUR par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);

c) banques, établissements de crédit et de change : 24 000 EUR par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);

d) assurances : 2,50 EUR par 25 EUR de primes encaissées;

e) toutes autres exploitations et entreprises de commerce et de fourniture de services : 2,50 EUR par 25 EUR de chiffre d'affaires, avec un minimum de 7 000 EUR par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée).

§ 2. En aucun cas, le montant des bénéfices imposables déterminé conformément au § 1er ne peut être inférieur à 19 000 EUR.

En cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, le montant minimum prévu à l'alinéa 1er est également applicable aux profits imposables des titulaires de profession libérale.

§ 3. Les revenus imposables fixés conformément au § 1er ne comprennent pas les plus-values visées à l'article 228, § 2, 9°, g et i, du même Code ».

B.2. Le juge *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 342, § 3, du CIR 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que cette disposition instaure des minima imposables et prive le contribuable de la possibilité d'établir le caractère arbitraire de la taxation opérée par l'administration fiscale, alors que les autres contribuables imposés d'office mais pas sur la base desdits minima disposent de cette faculté.

B.3.1. L'article 342 du CIR 1992 constitue un moyen de preuve par présomptions légales dont dispose l'administration pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt lorsque le contribuable néglige pour l'une ou l'autre raison de mettre ces informations à disposition de l'administration. Son champ d'application est limité aux revenus professionnels constitués par les bénéfices ou profits visés à l'article 23, § 1er, 1° et 2°, du CIR 1992. Le législateur prévoit différents modes de preuve pour établir le revenu imposable, notamment une comparaison avec au moins trois contribuables similaires, les bases forfaitaires de taxation et le minimum des bénéfices imposables.

B.3.2. En adoptant l'article 41 de la loi-programme du 11 juillet 2005, le législateur a étendu le système existant du minimum forfaitaire des bénéfices prévu à l'article 342, § 2, du CIR 1992, jusqu'alors applicable uniquement aux entreprises étrangères opérant en Belgique, à toute entreprise (personne physique et personne morale) et à tout titulaire de profession libérale qui ne remplissent pas de déclaration fiscale à l'impôt sur les revenus ou qui remettent celle-ci en dehors des délais prévus aux articles 308 à 311 du CIR 1992.

B.3.3. L'exposé des motifs du projet devenu la loi-programme précise :

« La présente disposition vise à étendre le système existant du minimum forfaitaire des bénéfices prévu à l'article 342, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), à toute entreprise (personne physique et personne morale) et titulaire de profession libérale qui ne remplissent pas de déclaration fiscale à l'impôt sur les revenus ou qui remettent celle-ci en dehors des délais prévus aux articles 308 à 311, CIR 92.

Ce système de minima qui s'inscrit dans le cadre de la taxation par présomption légale, et notamment de la taxation par comparaison avec au moins trois contribuables similaires prévue au § 1er de l'article 342 CIR 92, est en effet actuellement applicable uniquement aux entreprises étrangères opérant en Belgique. Pour ces entreprises, l'article 182, AR/CIR 92 fixe forfaitairement et par secteur des minima de bénéfices imposables.

L'extension de ces minima à toute entreprise ou tout titulaire de profession libérale permettrait dès lors d'éviter l'écueil que représente trop souvent pour le fisc l'obligation d'établir une taxation d'office suffisamment motivée en l'absence de déclaration fiscale.

La mesure vise donc à inciter toutes les entreprises et les titulaires de profession libérale à respecter leurs obligations fiscales en matière de dépôt de déclaration.

Cette disposition concrétise ainsi dans son principe la proposition de loi déposée le 22 juillet 2004 par [...] (DOC 51-1300/01) dont elle partage les objectifs, à savoir notamment doter le fisc d'un moyen de défense plus efficace lorsque les entreprises ou les titulaires de profession libérale ne remettent pas de déclaration fiscale ou la remettent tardivement » (*Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, DOC 51-1820/001, p. 30).

B.4.1. Comme cela ressort du texte de l'article 342, § 3, en cause du CIR 1992 et de ses travaux préparatoires, lorsqu'une entreprise ou le titulaire d'une profession libérale établi en Belgique est en défaut de remettre sa déclaration fiscale ou de la remettre dans les délais prescrits, l'absence de déclaration qui en découle a pour effet de permettre à l'administration d'imposer cette catégorie de contribuables en tenant compte de la base forfaitaire minimale fixée par le Roi. Les minimas fixés constituent une présomption légale par comparaison non seulement avec trois contribuables similaires, mais aussi avec tout un secteur ou un groupe de contribuables.

B.4.2. Tant à l'égard des entreprises étrangères visées à l'article 342, § 2, du CIR 1992 qu'à l'égard des entreprises ou des titulaires de professions libérales visés à l'article 342, § 3, le législateur poursuit un même but. Dans les deux cas, il s'agit en effet d'inciter ces catégories de contribuables à respecter leurs obligations fiscales en dotant le fisc d'un moyen de défense plus efficace lorsqu'ils restent en défaut de le faire (*Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, DOC 51-1820/001, p. 30). Dans les deux cas, le législateur recourt à une présomption légale afin de permettre à l'administration fiscale d'établir la base imposable lorsque le contribuable ne fournit pas les informations nécessaires à cet effet, soit à défaut d'éléments probants (article 342, § 2), soit parce qu'il ne remet pas ou remet tardivement sa déclaration (article 342, § 3). L'efficacité des contrôles fiscaux constitue un motif d'intérêt général et la poursuite de celle-ci est un objectif légitime.

B.4.3. L'établissement de modes de preuve particuliers pour déterminer la base d'imposition applicable aux revenus des entreprises ou titulaires de professions libérales peut se justifier par une plus grande difficulté, pour l'administration fiscale, d'établir le montant

des revenus que les titulaires de professions libérales perçoivent, ces revenus provenant de sources diverses et étant susceptibles de varier fortement d'une année à l'autre, alors que les rémunérations des travailleurs salariés sont en principe déterminées à l'avance et ne sont pas soumises à des variations aléatoires.

B.5.1. La Cour doit toutefois examiner si le législateur n'a pas porté une atteinte disproportionnée aux droits des contribuables visés à l'article 342, § 3, du CIR 1992 en permettant à l'administration de leur appliquer des minimas imposables fixés par l'article 182 de l'arrêté d'exécution du CIR 1992, lorsque ces contribuables sont restés en défaut de rentrer une déclaration d'impôt ou de la remettre dans les délais.

Pour répondre à la question préjudicielle, la Cour doit plus particulièrement contrôler la compatibilité, au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, de l'article 342, § 3, du CIR 1992, en ce qu'il prive les contribuables visés par cette disposition de la possibilité d'établir le caractère arbitraire de la taxation opérée par l'administration fiscale, alors que les autres contribuables imposés d'office disposent de cette faculté.

B.5.2. La question préjudicielle invite la Cour à comparer le régime applicable aux contribuables taxés d'office sur la base de l'article 342, § 1er, du CIR 1992 avec celui qui est applicable aux contribuables taxés d'office sur la base de l'article 342, § 3, du CIR 1992 parce qu'ils n'ont pas remis de déclaration ou qu'ils ont remis cette déclaration tardivement.

Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la question précise ainsi les catégories de contribuables qui doivent être comparées.

B.5.3. Concernant la mesure en cause, il a été mentionné dans les travaux préparatoires :

« Le Gouvernement tient à préciser à ce sujet que la mesure proposée s'inscrit dans le cadre de la procédure de taxation d'office prévue aux articles 351 à 352*bis*, CIR 92 dont elle tend uniquement à accélérer la mise en œuvre par une estimation forfaitaire de la base imposable. De la sorte, le contribuable taxé par application des minima de bénéfices ou de

profits imposables du fait du non-respect de ses obligations fiscales en matière de déclaration, conserve l'ensemble des droits prévus par cette procédure, notamment le droit d'apporter la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables, conformément à l'article 352, alinéa 1er, CIR 92.

De plus, la nouvelle mesure se rattache à la présomption légale de l'article 342, CIR 92, mais uniquement pour les contribuables qui n'ont pas introduit leur déclaration ou qui l'ont fait tardivement. Il convient à ce sujet d'attirer l'attention sur le fait que les minima fixés consistent en soi également en une présomption légale par comparaison non seulement avec trois contribuables similaires, mais avec tout un secteur ou un groupe de contribuables » (*Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, DOC 51-1820/001, p. 31).

B.5.4. L'article 342, § 3, du CIR 1992 est par conséquent lié à la procédure de taxation d'office visée aux articles 351 à 352*bis* du même Code et elle a pour but d'en accélérer l'application en prévoyant une estimation forfaitaire de la base imposable. La procédure de taxation d'office a pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne la détermination du montant imposable.

B.5.5. Avant d'établir l'imposition d'office, l'administration notifie, par lettre recommandée à la poste, au contribuable n'ayant pas remis ou ayant remis tardivement sa déclaration les motifs du recours à cette procédure, le montant des revenus et autres éléments sur lesquels la taxation sera basée, ainsi que le mode de détermination de ces revenus et éléments (article 351, alinéa 2). En principe, le contribuable dispose d'un délai d'un mois pour faire valoir ses observations et la cotisation ne peut être établie avant l'expiration de ce délai (article 351, alinéa 3).

B.5.6. Conformément à l'article 352 du CIR 1992, le contribuable a, en outre, toujours le droit de contester la cotisation forfaitaire en apportant la preuve contraire, c'est-à-dire le chiffre exact de ses revenus.

B.6. Il ressort de ce qui précède que la disposition en cause est un moyen pertinent pour atteindre l'objectif rappelé en B.4.2 qui consiste à fournir à l'administration les éléments nécessaires pour pouvoir établir la cotisation fiscale. Elle n'a pas non plus d'effets disproportionnés dès lors que la présomption légale qui en résulte peut être renversée par le contribuable défaillant en apportant la preuve du montant exact des revenus générés par

l'exercice de sa profession. Par ailleurs, en cas de déclaration tardive, le contribuable peut invoquer la force majeure si les conditions sont remplies.

B.7. La Cour doit encore examiner si le contribuable imposé d'office sur la base de l'article 342, § 3, peut, sans apporter la preuve du montant exact des revenus générés par l'exercice de sa profession, établir le caractère arbitraire de la taxation opérée par l'administration fiscale.

Comme le relève le Conseil des ministres, tous les contribuables qui sont imposés d'office, que ce soit sur la base des minima imposables ou sur une autre base, sont soumis à une même procédure et disposent de droits semblables. Ceci ressort de l'article 352, alinéa 1er, du CIR 1992, comme il est mentionné dans les travaux préparatoires cités en B.5.3. Ils ont donc le droit de contester la cotisation forfaitaire en prouvant que la base imposable a été déterminée arbitrairement par l'administration parce qu'elle a commis une erreur de droit ou s'est fondée sur des faits inexacts ou a déduit de faits exacts des conséquences que ces faits ne peuvent justifier. La procédure de taxation d'office a pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le revenu imposable; elle ne dispense cependant pas l'administration de prendre en compte des éléments probants permettant de déterminer le revenu du contribuable. Le renversement de la charge de la preuve est inhérent à la procédure de taxation d'office.

Dès lors que tous les contribuables imposés d'office ont la possibilité d'établir le caractère arbitraire de la taxation opérée par l'administration fiscale, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 342, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 24 mars 2016.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels