

Numéros du rôle : 6212 et 6257
Arrêt n° 90/2016 du 9 juin 2016

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Louvain et par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

a. Par jugement du 8 mai 2015 en cause de Michel Michiels contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 1er juin 2015, le Tribunal de première instance de Louvain a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, combiné avec l'article 197, alinéa 2, du même Code, tel qu'il a été modifié par l'article 28 de la loi-programme du 19 décembre 2014, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que, lorsque les dépenses mentionnées à l'article 57 du CIR 1992 sont faites par un contribuable soumis à l'impôt des personnes physiques, ces dépenses ne sont considérées comme des frais professionnels que lorsqu'elles sont justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi, et ce même lorsque le montant des frais est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305, alors que, lorsque ces dépenses sont faites par un contribuable qui est soumis à l'impôt des sociétés, ces dépenses non justifiées sont considérées comme des frais professionnels si ces dépenses sont comprises dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ? ».

b. Par arrêt du 24 juin 2015 en cause de Robert Peeters contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 18 août 2015, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), combiné avec l'article 53, 2°, du même Code, viole-t-il les articles 10 et 11, combinés avec les articles 170 et 172, de la Constitution coordonnée en ce que la déductibilité fiscale à l'impôt des personnes physiques d'un certain nombre de dépenses mentionnées à l'article 57 du CIR 92 est subordonnée à la condition qu'elles soient justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif qui doivent être établis dans les formes et délais déterminés par le Roi, sans que le contribuable dispose de la possibilité de démontrer que le montant de ces dépenses est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 du CIR 92, alors que, pour l'application de l'impôt des sociétés, l'article 219, dernier alinéa, du CIR 92 offre en revanche cette possibilité à la société redevable de l'impôt, ce dont il résulte non seulement que la sanction du taux de 300 % due au titre de commissions secrètes, prévue par l'article 219, alinéas 1er et 2, du CIR 92, ne peut pas s'appliquer, mais qu'en outre les dépenses précitées visées à l'article 57 du CIR 92 sont considérées de manière permanente comme des frais professionnels de la société en vertu de l'article 197 du CIR 92 ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6212 et 6257 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Dans l'affaire n° 6212, des mémoires ont été introduits par :

- Michel Michiels, assisté et représenté par Me W. Robben, avocat au barreau de Hasselt;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me P. Declercq, avocat au barreau de Bruxelles.

Dans l'affaire n° 6257, des mémoires ont été introduits par :

- Robert Peeters, assisté et représenté par Me R. Tournicourt, avocat au barreau de Bruxelles, et Me M. Delanote, avocat au barreau de Gand;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me P. Declercq.

Robert Peeters a également introduit un mémoire en réponse dans l'affaire n° 6257.

Par ordonnance du 20 avril 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs L. Lavrysen et J.-P. Snappe, a décidé que les affaires étaient 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 11 mai 2016 et les affaires mises en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 11 mai 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 les procédures antérieures*

Tant devant le Tribunal de première instance de Louvain (affaire n° 6212), en ce qui concerne les exercices d'imposition 2010 et 2011, que devant la Cour d'appel de Bruxelles (affaire n° 6257), en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2007, le litige porte sur la déductibilité au titre de frais professionnels de certaines dépenses réalisées par un contribuable à l'impôt des personnes physiques. L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 n'admet cette déductibilité que lorsque les dépenses sont justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais prescrits, même si le bénéficiaire a mentionné ces dépenses dans sa déclaration.

Les deux juges *a quo* constatent que les mêmes dépenses réalisées par un contribuable à l'impôt des sociétés sont effectivement déductibles au titre de frais professionnels si elles sont déclarées par le bénéficiaire. Les mêmes dépenses sont donc traitées différemment selon que le contribuable est soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés. Avant de statuer, les juges *a quo* posent les questions reproduites ci-dessus.

III. *En droit*

- A -

A.1. M. Michiels estime que la question préjudicielle dans l'affaire n° 6212 appelle une réponse affirmative. La différence de traitement trouverait sa source dans le fait que l'application de l'article 197, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) est limitée aux contribuables à l'impôt des sociétés, alors que l'article 57 du même Code est applicable à tous les contribuables qui recueillent des bénéfices, qu'ils soient soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés.

L'article 197, alinéa 2, du CIR 1992 admet dans certains cas la déductibilité fiscale de dépenses non justifiées de la manière prescrite, plus précisément lorsque ces dépenses figurent dans la déclaration du bénéficiaire. Selon les travaux préparatoires, cette dérogation vise à « inciter les entrepreneurs à identifier à temps les bénéficiaires des indemnités accordées, au lieu de les punir pour avoir simplement omis de remplir certaines formalités administratives ». Selon M. Michiels, il en ressort que dès que la finalité de la norme est atteinte (imposer le revenu du bénéficiaire), il faut éviter autant que possible la double imposition. A la lumière de cet objectif, il ne peut être raisonnablement justifié que la dérogation à l'article 57 du CIR 1992 s'applique uniquement aux contribuables à l'impôt des sociétés. En effet, le législateur visait tous les entrepreneurs, qu'ils soient des personnes physiques ou des personnes morales.

M. Michiels se réfère aux arrêts n^{os} 45/2001 et 3/2007, dans lesquels la Cour a admis que la cotisation distincte frappant les « commissions secrètes » s'applique uniquement aux contribuables à l'impôt des sociétés parce que, pour cette catégorie, « les risques d'abus sont les plus importants et [...] la perte pour le Trésor est la plus sérieuse ». Le constat que le législateur traite actuellement cette même catégorie de manière plus favorable que les contribuables à l'impôt des personnes physiques, alors que pour ces derniers les risques d'abus sont les moins importants et la perte pour le Trésor est moins sérieuse, démontrerait que la différence de traitement en cause ne résiste pas au contrôle au regard du principe d'égalité.

M. Michiels se réfère enfin à l'arrêt n^o 182/2006, dans lequel la Cour a admis l'obligation de justification, contenue dans l'article 57 du CIR 1992, en tant que mesure générale dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. Dès lors qu'il ne s'agit plus d'une mesure générale, la mesure ne serait plus justifiée.

A.2. R. Peeters estime que la question préjudicielle dans l'affaire n^o 6257 appelle une réponse affirmative. Il observe que tant à l'impôt des personnes physiques qu'à l'impôt des sociétés, une obligation de justification s'impose au contribuable qui verse dans le cadre de sa profession des honoraires ou rémunérations à des tiers. Cette obligation de justification permet à l'administration fiscale d'identifier les bénéficiaires de ces revenus et de les taxer. Le non-respect de cette obligation de justification implique, à l'impôt des personnes physiques, la non-déductibilité des dépenses, peu importe que le bénéficiaire ait déclaré les montants en question. Dans l'arrêt n^o 182/2006, la Cour a jugé que la mesure était pertinente à la lumière de l'objectif poursuivi par le législateur, du fait qu'elle permet de lutter contre la fraude fiscale.

A l'impôt des sociétés, le non-respect de l'obligation de justification a une autre conséquence, à savoir une cotisation distincte sur les commissions secrètes, peu importe que les montants concernés aient été intégralement mentionnés dans la comptabilité, de sorte que le bénéficiaire a été ou a pu être imposé sur ces montants. Dans l'arrêt n^o 72/2004, la Cour a également jugé cette mesure pertinente à la lumière de l'objectif précité. R. Peeters déduit de cette jurisprudence que le mécanisme de sanction, avec la rigueur qui y a été attachée par le législateur, tant à l'impôt des sociétés qu'à l'impôt des personnes physiques, est raisonnablement justifié et proportionné. Il ressort également de la jurisprudence que le législateur peut sanctionner plus lourdement les sociétés que les personnes physiques.

La rigueur des sanctions a été tempérée par la suite, mais exclusivement pour les contribuables à l'impôt des sociétés. Si la société contribuable démontre que le montant des dépenses est compris dans la déclaration du bénéficiaire, non seulement la cotisation distincte n'est pas due, mais ce montant est également déductible au titre de frais professionnels. La différence de traitement qui est de ce fait établie entre le contribuable à l'impôt des sociétés et le contribuable à l'impôt des personnes physiques, qui ne bénéficie pas de la dérogation précitée à l'obligation de justification, n'est, à l'estime de R. Peeters, ni objectivement ni raisonnablement justifiée.

Il se réfère enfin à l'arrêt n^o 44/2000, qui est relatif à la politique de sanction différenciée que le législateur avait mise en place à l'époque pour les personnes morales soumises à l'impôt des sociétés et les personnes morales soumises à l'impôt des personnes physiques. Il en ressort que le législateur, en ne tempérant la rigueur de la sanction qu'à l'égard d'une des deux catégories de contribuables, établit une distinction injustifiable. Il découlerait de l'arrêt n^o 132/2010 qu'une politique de sanction différenciée est autorisée s'il existe pour ce faire une justification raisonnable. Tel ne serait toutefois pas le cas dans la situation actuellement soumise à la Cour.

A.3. Le Conseil des ministres estime que les questions préjudicielles appellent, dans les deux affaires, qui ont la même portée, une réponse négative. Il observe en premier lieu, par référence à l'exposé des motifs de la loi-programme du 19 décembre 2014, que le législateur voulait conférer à la cotisation spéciale sur commissions secrètes un caractère purement indemnitaire et plus un caractère punitif. Il estime ensuite que les contribuables à l'impôt des personnes physiques et les contribuables à l'impôt des sociétés ne sont pas comparables, puisqu'il s'agit de deux catégories de personnes distinctes sur le plan fiscal et sur le plan du droit commun qui sont, chacune, soumises à un système distinct d'impôt sur les revenus, doté de règles et de taux propres. Dans l'arrêt n° 3/2007, la Cour a jugé non discriminatoire la différence de traitement entre les deux catégories, s'agissant de la cotisation distincte sur les commissions secrètes.

Pour être soumise à l'impôt des sociétés, la personne contribuable doit avoir été créée en manière telle que, selon le droit belge ou étranger, elle a obtenu la personnalité juridique qui la distingue de ses actionnaires, associés ou membres. Le Conseil des ministres observe que, dans le cadre du choix de créer ou non une société, plusieurs éléments d'appréciation peuvent jouer un rôle, parmi lesquels le traitement fiscal des revenus produits par l'activité exercée. Il relève la jurisprudence de la Cour qui tient compte du fait que l'on décide de créer une personne morale après avoir pesé le pour et le contre d'une telle décision.

A.4. Dans son mémoire en réponse, R. Peeters observe en outre que la déductibilité de dépenses non justifiées de la manière prescrite a toujours été la règle à l'impôt des sociétés, même lorsque la cotisation distincte précitée n'était pas appliquée effectivement parce que le bénéficiaire avait déclaré les revenus en question. Il ne serait donc pas correct de situer la déductibilité dans l'objectif poursuivi par la loi-programme précitée. Il conteste en outre la thèse selon laquelle les catégories de contribuables en cause ne seraient pas comparables. Bien que des principes différents fondent l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés, les mêmes éléments déterminant la base imposable sont pris en compte pour les deux catégories de contribuables. Il se réfère à cet égard à l'arrêt n° 46/2004.

- B -

B.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), qui dispose :

« 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 ».

Les dépenses précitées ne peuvent être admises au titre de frais professionnels que si celui qui les effectue en apporte la preuve au moyen de « fiches individuelles » et d'un « relevé récapitulatif » (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/47, p. 40).

B.2. Les juges *a quo* demandent à la Cour si l'article 57 du CIR 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution (affaire n° 6212) ou ces mêmes articles combinés avec les articles 170 et 172 de la Constitution (affaire n° 6257) en ce qu'il n'admet pas la déductibilité au titre de frais professionnels lorsque les dépenses visées dans cette disposition, effectuées par un contribuable à l'impôt des personnes physiques, ne sont pas justifiées de la manière prescrite (par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais), même si les dépenses sont comprises dans une déclaration introduite par le bénéficiaire, alors que les mêmes dépenses, effectuées par un contribuable à l'impôt des sociétés, sont, dans les mêmes circonstances, déductibles au titre de frais professionnels.

B.3. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale.

Il ne ressort toutefois ni de la décision de renvoi dans l'affaire n° 6257 ni des pièces introduites que le principe de légalité en matière fiscale, tel qu'il est garanti par l'article 170 de la Constitution, serait concerné. En effet, il n'est pas reproché à la disposition en cause de ne pas déterminer à suffisance les éléments essentiels d'un impôt ou d'octroyer à tort une délégation au pouvoir exécutif. Par conséquent, la Cour ne doit examiner la disposition en cause qu'au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, garanti par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.4.1. L'article 57 du CIR 1992 s'applique en principe également aux contribuables à l'impôt des sociétés. Sous réserve des dérogations prévues expressément, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont visés en matière d'impôt des personnes physiques (article 183 du CIR 1992).

B.4.2. L'article 197, alinéa 2, du CIR 1992, inséré par l'article 28 de la loi-programme du 19 décembre 2014, dispose cependant :

« En cas d'application de l'article 219, alinéas 6 et 7, les dépenses non justifiées sont, par dérogation à l'article 57, considérées comme des frais professionnels ».

Cette disposition est applicable à tous les litiges non encore définitivement clôturés à la date de son entrée en vigueur, c'est-à-dire le 29 décembre 2014 (article 40 de la loi-programme précitée).

B.4.3. L'article 219 du CIR 1992, qui figure dans le chapitre III (« Calcul de l'impôt ») du titre III (« Impôts des sociétés »), règle les « commissions secrètes ». Il 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 100 p.c. de ces dépenses, avantages de toute nature, avantages financiers et bénéfices dissimulés, sauf lorsqu'on peut démontrer que le bénéficiaire de ces dépenses, avantages de toute nature et avantages financiers est une personne morale ou que les bénéfices dissimulés sont réintégrés dans la comptabilité, comme prévu à l'alinéa 4, auxquels cas le taux est fixé à 50 p.c.

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

Les bénéfices dissimulés peuvent être réintégrés dans la comptabilité d'un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice est réalisé, même si les délais d'imposition visés à l'article 354, alinéa 1er, sont expirés, pour autant que le contribuable n'ait pas encore été informé par écrit d'actes d'administration ou d'instruction spécifiques en cours.

De plus, les bénéfices dissimulés précités ne sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels.

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 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire.

Lorsque le montant des dépenses visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2^o, et 32, alinéa 2, 2^o, n'est pas compris dans une déclaration introduite conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire, la cotisation distincte n'est pas applicable dans le chef du contribuable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné ».

B.4.4. Les dispositions précitées ont pour conséquence que le non-respect de la condition de la justification prescrite des dépenses visées (établir dans les formes et délais les fiches individuelles et le relevé récapitulatif) n'a pas de conséquences défavorables pour le contribuable à l'impôt des sociétés si le montant des dépenses est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire de ces dépenses.

Non seulement la cotisation distincte à l'impôt des sociétés sur les commissions secrètes n'est pas perçue dans ce cas (article 219, alinéas 6 et 7, du CIR 1992), mais, en outre, les dépenses non justifiées de la manière prescrite sont considérées comme des frais professionnels (article 197, alinéa 2, du CIR 1992).

B.4.5. Les contribuables à l'impôt des sociétés sont donc, du fait de la dérogation précitée à la règle de la non-déductibilité inscrite à l'article 57 du CIR 1992, traités de manière plus favorable que les contribuables à l'impôt des personnes physiques, qui ne bénéficient pas de la même dérogation lorsque le montant des dépenses non justifiées de la manière prescrite est compris dans la déclaration introduite par le bénéficiaire.

B.5.1. Le Conseil des ministres conteste la comparabilité des deux catégories de contribuables.

B.5.2. L'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés relèvent de régimes fiscaux différents. Outre les différences relatives aux taux d'imposition, il y a lieu de relever que tous les revenus, bénéfices et profits des sociétés sont taxables, ce qui n'est pas le cas des revenus des personnes physiques; alors que celles-ci ne peuvent déduire de leurs revenus taxables que les dépenses prévues par la loi, la société peut déduire toute dépense sauf celles exclues par la loi.

B.5.3. Il ne faut cependant pas confondre différence et non-comparabilité. Les principes différents qui fondent l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés peuvent certes constituer un élément dans l'appréciation d'une différence de traitement, mais ils ne suffisent pas pour conclure à la non-comparabilité, sous peine de priver de sa substance le contrôle qui est exercé au regard du principe d'égalité et de non-discrimination.

B.5.4. Les différences entre les deux régimes fiscaux n'excluent pas que les contribuables à l'impôt des sociétés et les contribuables à l'impôt des personnes physiques puissent être comparés du point de vue de certaines opérations spécifiques.

B.6. Il appartient au législateur d'établir la base de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont clairement déraisonnables.

B.7. Par son arrêt n° 182/2006 du 29 novembre 2006, la Cour a constaté que l'article 57 du CIR 1992, tel qu'il était applicable avant sa modification par la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, ne violait pas les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il n'établissait pas de distinction entre, d'une part, le contribuable qui n'a pas justifié les dépenses en question de la manière prescrite, alors que le bénéficiaire a spontanément déclaré le montant de ces dépenses et, d'autre part, le contribuable qui n'a pas non plus justifié de la

manière prescrite les dépenses en question, alors que le bénéficiaire n'a pas spontanément déclaré le montant de ces dépenses. La Cour a fondé son arrêt sur les motifs suivants :

« B.2.2. En imposant une obligation stricte de justification, le législateur a voulu s'assurer de la collaboration effective des contribuables. Le contribuable est sanctionné – par le refus de la déduction au titre de frais professionnels – s'il ne respecte pas l'obligation particulière d'identification et empêche ainsi le fisc de vérifier que ces paiements ont bien subi le régime fiscal approprié dans le chef du bénéficiaire.

Les documents justificatifs en cause visent à vérifier la réalité et la déductibilité des paiements invoqués par le contribuable et à taxer, en temps utile, les montants correspondants dans le chef des bénéficiaires.

B.2.3. Le fait de ne pas établir de fiches individuelles ni de relevé récapitulatif constitue en principe un motif suffisant pour que la déduction au titre de frais professionnels soit refusée. La loi n'établit aucun lien entre la déduction des frais professionnels et leur imposition ou non dans le chef des bénéficiaires. De plus, il n'est pas nécessaire qu'il y ait intention frauduleuse.

B.2.4. La Cour doit vérifier si la mesure est raisonnablement justifiée en tant qu'elle s'applique d'une manière aussi générale et absolue. Les parties demandereses devant le juge *a quo*, à la demande desquelles la question préjudicielle a été posée, soutiennent à ce propos que, lorsque les pièces justificatives prescrites n'ont pas été produites, la déduction au titre de frais professionnels devrait être accordée lorsque cette omission n'a pas empêché l'imposition du bénéficiaire et que l'on ne peut douter de la bonne foi des intéressés.

B.3.1. Il est légitime que le législateur veille à prévenir la fraude fiscale et à préserver les intérêts du Trésor, par souci de justice et pour remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge.

La production obligatoire des pièces justificatives vise à contraindre les contribuables à remplir leur obligation de fournir à l'administration fiscale, dans les formes et les délais légaux, les renseignements qui lui permettront de procéder à la taxation des bénéficiaires des revenus. La mesure est pertinente au regard des objectifs du législateur puisqu'elle permet de combattre la fraude fiscale.

B.3.2. Admettre que les frais professionnels déclarés ne pourraient pas être rejetés lorsque le contribuable n'a pas respecté l'obligation spéciale de justification mais que ces sommes ont été spontanément déclarées par le bénéficiaire, de sorte que celui-ci a pu ou aurait pu être taxé sur ces sommes, ferait perdre à la sanction du refus de déductibilité au titre de frais professionnels son efficacité et la priverait de l'effet dissuasif escompté 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.8. Il ressort des travaux préparatoires de la loi-programme du 19 décembre 2014 que le législateur a voulu conférer à la cotisation distincte sur les commissions secrètes applicable à l'impôt des sociétés un caractère purement indemnitaire et non plus un caractère punitif (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/001, p. 10). La cotisation distincte a dorénavant pour seul objectif de compenser la perte d'impôts sur les revenus. Pour ne pas mettre en péril cet objectif, le législateur a estimé qu'il y avait lieu de considérer également comme frais professionnels les dépenses non justifiées de la manière prescrite lorsque le montant des dépenses concernées est compris dans la déclaration introduite par le bénéficiaire.

B.9. L'impôt des personnes physiques ne prévoit pas de cotisation distincte sur les « commissions secrètes ». Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider, compte tenu des différences précitées entre les régimes fiscaux en cause et de l'objectif d'un contrôle fiscal efficace rendu plus difficile en particulier par le fait que les revenus d'une personne physique peuvent tout à la fois relever d'une activité professionnelle ou d'actifs obtenus indépendamment de toute activité professionnelle, que la règle de la non-déductibilité des frais professionnels en cas de non-respect de l'obligation spéciale de justification à l'impôt des personnes physiques reste justifiée, alors qu'il considère que l'obligation spéciale de justification à l'impôt des sociétés n'est plus indispensable en toutes circonstances, la possibilité de confusion entre le caractère privé et professionnel des revenus n'existant pas pour les sociétés, dont les revenus sont nécessairement liés à l'exercice de l'objet social.

B.10. Les questions préjudicielles appellent une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, combiné avec l'article 197, alinéa 2, du même Code, 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 9 juin 2016.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

E. De Groot