

Numéro du rôle : 7034
Arrêt n° 125/2019 du 26 septembre 2019

ARRÊT

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet et J. Moerman, 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 arrêt du 16 octobre 2018, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 25 octobre 2018, la Cour d'appel d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 219 du CIR 92, tel qu'il a été modifié par la loi-programme du 19 décembre 2014, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les sociétés qui sont assujetties à l'impôt des sociétés et qui octroient des avantages de toute nature à leur dirigeant d'entreprise sans les mentionner sur une fiche individuelle et sur un relevé récapitulatif sont traitées différemment selon que le bénéficiaire des avantages a été identifié de manière univoque dans les deux ans et six mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné, de sorte que la cotisation (de 100 %) sur les commissions secrètes, prévue par l'article 219 du CIR 92, n'est pas appliquée à ces sociétés et que l'administration a la possibilité d'en encore imposer à temps le bénéficiaire des avantages dans le délai d'imposition et selon que le bénéficiaire des avantages de toute nature a été identifié de manière univoque en dehors du délai de deux ans et six mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné, en conséquence de quoi la cotisation (de 100 %) sur les commissions secrètes, prévue par l'article 219 du CIR 92, est appliquée à ces sociétés, alors que l'administration a déjà effectivement imposé à temps le bénéficiaire dans le délai d'imposition ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- Alfons Vandoninck et la SA « Bandit », assistés et représentés par Me H. Vandeborgh, avocat au barreau du Limbourg;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me M. Delanote, avocat au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 15 mai 2019, 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 5 juin 2019 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 5 juin 2019.

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*

A. Vandoninck, administrateur de la SA « Bandit », a bénéficié d'un appartement avec chauffage et électricité, mis gratuitement à sa disposition par la SA « Bandit ».

En octobre 2014, l'administration fiscale a informé A. Vandoninck de son intention de compléter sa base imposable, en ce qui concerne les exercices d'imposition 2012 et 2013, par l'avantage de toute nature dont il a bénéficié, à savoir un appartement mis gratuitement à sa disposition. Les objections qu'il a formulées à l'encontre de ces cotisations ainsi modifiées ont été rejetées. Toujours en octobre 2014, l'administration fiscale a fait part à la SA « Bandit » de son intention d'imposer au taux de 300 % l'avantage de toute nature non déclaré, en l'occurrence un appartement mis gratuitement à disposition, et ce, conformément à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992). Après objection de la part de la SA « Bandit », la cotisation a été ramenée à 100 %, en application de l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014.

Tant A. Vandoninck que la SA « Bandit » ont réclamé, par une requête auprès du Tribunal de première instance du Limbourg, l'annulation de ces cotisations respectives. Le Tribunal de première instance a jugé qu'A. Vandoninck avait bénéficié d'un avantage de toute nature et a rejeté sa demande d'annulation de la cotisation établie. Le Tribunal a annulé la cotisation établie à l'égard de la SA « Bandit » parce que le bénéficiaire de l'avantage de toute nature avait été identifié dans le délai fixé à l'article 219 du CIR 1992.

A. Vandoninck a interjeté appel du jugement du Tribunal de première instance. L'État belge a également formé appel, en ce qui concerne l'annulation de la cotisation établie à l'égard de la SA « Bandit ». La Cour d'appel d'Anvers a jugé, en ce qui concerne le recours d'A. Vandoninck, que les cotisations à l'impôt des personnes physiques devaient être ajustées, dans la mesure où l'estimation de l'avantage de toute nature, effectuée dans ce cadre par l'administration fiscale, excède l'estimation effectuée conformément à l'article 18, § 3, 2°, alinéa 1er, de l'arrêté royal du 27 août 1993 « portant exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 ». Elle a également ordonné le remboursement des montants indûment perçus.

En ce qui concerne la cotisation établie à l'égard de la SA « Bandit », la Cour d'appel constate que, par l'article 219 du CIR 1992, le législateur visait uniquement à compenser la perte d'impôts sur les revenus pour le Trésor. La juridiction *a quo* constate que l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 ne prévoit une exclusion de la cotisation spéciale que lorsque (1) les bénéficiaires de l'avantage retiré ont eux-mêmes mentionné cet avantage dans leur déclaration; (2) les bénéficiaires de l'avantage retiré sont identifiés de manière univoque dans un délai de deux ans et six mois à compter du 1er janvier de l'exercice d'imposition. La Cour d'appel constate que l'application de cet article a pour effet qu'un impôt est dû deux fois en ce que, d'une part, la SA « Bandit » ne peut invoquer un motif d'exclusion et que, d'autre part, le bénéficiaire de l'avantage de toute nature a été effectivement imposé à l'impôt des personnes physiques.

La juridiction *a quo* constate que l'article 219 du CIR 1992 pourrait violer le principe d'égalité et de non-discrimination en ce que, malgré le caractère indemnitaire de la cotisation sur les commissions secrètes, même en l'absence de la moindre perte de revenus fiscaux, il a pour effet qu'une identification tardive ayant abouti à une taxation effective du bénéficiaire n'est pas libératoire.

En conséquence, la juridiction *a quo* pose la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Conseil des ministres fait valoir qu'eu égard à son large pouvoir d'appréciation en matière de fiscalité, le législateur pouvait instaurer une cotisation spéciale pour non-identification, par les sociétés, des bénéficiaires d'avantages. Il estime que cette cotisation constitue une sanction. Il tente de démontrer, à cet égard, que le caractère indemnitaire de la cotisation spéciale est lié aux taux appliqués, en ce sens que le montant de la cotisation doit être plus ou moins équivalent à la perte potentielle de revenus à l'impôt des personnes physiques, mais que cela ne porte pas atteinte à la circonstance que cette cotisation reste une sanction.

A.1.2. A. Vandoninck et la SA « Bandit », se référant aux travaux préparatoires, soutiennent que, par l'article 219 modifié du CIR 1992, le législateur entendait, d'une part, éviter une double imposition économique (en d'autres termes imposer soit le bénéficiaire, soit celui qui octroie l'avantage) et, d'autre part, donner à la cotisation spéciale un caractère purement indemnitaire, en ne percevant que les revenus non perçus à l'impôt des personnes physiques.

A.1.3. Le Conseil des ministres conteste l'affirmation selon laquelle le législateur a absolument voulu éviter une double imposition économique. A. Vandoninck et la SA « Bandit » contestent pour leur part l'affirmation selon laquelle la cotisation spéciale de l'article 219 du CIR 1992 serait une sanction.

A.2. A. Vandoninck et la SA « Bandit » reconnaissent que, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation, le législateur n'est pas tenu de prévoir des exceptions à la cotisation spéciale fixée à l'article 219 du CIR 1992, mais ils observent que s'il prévoit tout de même des exceptions, le législateur est tenu au respect du principe d'égalité.

Ils constatent que le législateur a prévu deux exceptions à la cotisation distincte à l'impôt des sociétés : (1) si le bénéficiaire d'un avantage de toute nature a mentionné cet avantage dans sa propre déclaration (article 219, alinéa 6, du CIR 1992); (2) si le bénéficiaire d'un avantage de toute nature n'a pas déclaré lui-même cet avantage, mais a néanmoins été identifié de manière univoque au plus tard dans les 2 ans et 6 mois qui suivent le 1er janvier de l'exercice d'imposition en question (article 219, alinéa 7, du CIR 1992). Ils estiment que l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 n'est pas raisonnablement justifié.

Ils considèrent que le délai de 2 ans et 6 mois mentionné à l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 n'est pas raisonnablement justifié. En premier lieu, ils observent que ce délai a été instauré afin que l'administration fiscale puisse taxer à temps le bénéficiaire de l'avantage et afin de donner à celle-ci une période de 6 mois pour établir effectivement l'imposition. Ils font valoir que le législateur a toutefois uniquement eu égard au délai d'imposition ordinaire de 3 ans pour taxer le bénéficiaire de l'avantage (article 354, alinéa 1er, du CIR 1992) et qu'il n'a, à tort, pas tenu compte des autres délais, d'une part, de 5 ans lorsque des éléments probants indiquent que les revenus n'ont pas été déclarés dans les cinq années qui précèdent la prise de connaissance de ces données (article 358 du CIR 1992) et, d'autre part, de 7 ans en cas de fraude (article 354, alinéa 2, du CIR 1992). Selon eux, le délai en cause de 2 ans et 6 mois n'aurait aucune utilité et manquerait son but parce que l'administration fiscale a l'opportunité d'imposer le bénéficiaire conformément aux délais d'imposition de 5 ou de 7 ans. En second lieu, ils font valoir que l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 est déraisonnable, dès lors que cette disposition peut avoir pour effet que l'administration fiscale ne taxe pas soit le bénéficiaire, soit celui qui octroie l'avantage, mais puisse établir une double imposition sur le même avantage : une fois à l'égard du bénéficiaire et une fois à l'égard de celui qui octroie l'avantage.

Ils concluent que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

A.3. Selon le Conseil des ministres, le législateur a pu - sans toutefois y être obligé - prévoir les cas exceptionnels dans lesquels les sociétés peuvent échapper à l'établissement de la cotisation spéciale. Il fait valoir que le législateur peut légitimement choisir de ne prévoir que deux exceptions, afin d'éviter dans une mesure limitée la double imposition économique, à savoir en ce qui concerne les situations dans lesquelles il peut raisonnablement être admis que l'imposition peut encore être obtenue auprès du bénéficiaire des revenus ou en ce qui concerne les situations dans lesquelles il peut raisonnablement être parti du principe que les intéressés sont de bonne foi. En ce qui concerne l'exception prévue dans l'hypothèse où le bénéficiaire est encore identifié de manière univoque dans les 2 ans et 6 mois qui suivent le 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné, le Conseil des ministres observe que ce délai est raisonnablement justifié. Il relève que l'administration fiscale doit avoir le temps de pouvoir établir les cotisations dans le délai de 3 ans, compte tenu des droits de défense du contribuable. Le Conseil des ministres ajoute que le législateur voulait, par ce délai, prévoir un droit de repentir, de sorte que la société pouvait encore procéder à l'identification des bénéficiaires dans un délai déterminé.

Il estime que le fait qu'il peut exister des cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage peut être imposé alors que la société est aussi soumise à la cotisation spéciale n'est nullement discriminatoire, ce qui pourrait également se déduire de l'arrêt de la Cour n° 123/2018. En juger autrement aurait selon lui pour effet que le législateur ne pourrait plus infliger des sanctions pour non-respect des obligations de rapportage.

Il conclut que la question préjudicielle appelle une réponse négative.

- B -

B.1. La question préjudicielle porte sur l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992).

B.2. L'article 219 du CIR 1992 dispose :

« Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, et des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24°.

Cette cotisation est égale à 100 % 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 %.

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.3. La juridiction *a quo* demande si l'article 219 du CIR 1992 est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que des sociétés reçoivent des traitements fiscaux différents selon que le bénéficiaire d'un avantage de toute nature non mentionné sur une fiche, d'une part, a été identifié de manière univoque dans un délai de 2 ans et 6 mois et peut être imposé par l'administration fiscale et, d'autre part, a été identifié de manière univoque dans un délai supérieur à 2 ans et 6 mois et a été effectivement imposé par l'administration fiscale. Dans le premier cas, la société ne se voit pas appliquer une cotisation distincte à l'impôt des sociétés, alors que, dans le second cas, la société se voit appliquer cette cotisation, même si le bénéficiaire a été imposé à l'impôt des personnes physiques.

B.4. Il ressort de la question préjudicielle et des motifs de la décision de renvoi que la juridiction *a quo* souhaite essentiellement savoir si le délai de 2 ans et 6 mois est raisonnablement justifié.

La Cour limite dès lors son examen à l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992.

B.5.1. Le système de taxation des commissions secrètes est le résultat de plusieurs modifications législatives successives. Les travaux préparatoires de ces différentes adaptations démontrent que le législateur entendait lutter contre certaines formes d'abus. Il a dès lors instauré une « corrélation entre, d'une part, la déductibilité des montants dans le chef de celui qui les paie et, d'autre part, l' 'imposabilité' de ces montants au nom des bénéficiaires » (*Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/7, pp. 38-39).

C'est pourquoi, par la loi du 25 juin 1973 « modifiant le Code des impôts sur les revenus, en ce qui concerne, notamment, la taxation des plus-values, l'assiette et le calcul de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents, ainsi que la répression de certaines formes de fraude et d'évasion fiscales », il a établi la cotisation distincte « compensant la perte de l'impôt qui ne peut être perçu dans le chef des bénéficiaires » (*ibid.*, p. 39).

B.5.2. À l'origine, la disposition en cause s'appliquait uniquement aux dépenses visées à l'article 57 du CIR 1992, c'est-à-dire aux commissions, courtages, honoraires et avantages de toute nature, qui sont payés aux bénéficiaires pour qui ces sommes constituent des revenus professionnels, ou encore aux rémunérations et pensions payées aux membres ou anciens membres du personnel, ainsi qu'aux administrateurs et gérants. Lorsqu'une société ne justifie pas dans le délai imparti les sommes visées dans cette disposition par la production des fiches individuelles et du relevé récapitulatif visés par la loi, qui révèlent l'identité du bénéficiaire, elle est redevable d'une cotisation distincte à l'impôt des sociétés. Ces dépenses non justifiées comprennent les « commissions secrètes ».

La cotisation distincte sur les commissions secrètes prévue à l'impôt des sociétés tend donc à contraindre les contribuables à respecter leur obligation de fournir à l'administration fiscale, dans la forme et dans le délai prévus par la loi, les informations qui lui permettent de procéder à l'imposition des bénéficiaires.

B.5.3. Depuis la modification législative du 30 mars 1994, il s'avère qu'outre cet objectif légitime, le législateur avait également l'intention de dissuader la fraude en fixant le taux de la cotisation distincte à 300 % et en visant entre autres à sanctionner le contribuable qui ne respecte pas ses obligations, afin d'éviter la récurrence des infractions (*Doc. parl.*, Chambre, 1993-1994, n° 1290/6, pp. 45-46 et p. 86).

B.5.4. Par la loi-programme du 19 décembre 2014, le législateur a voulu conférer à la cotisation distincte sur les commissions secrètes 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.

Conformément à cet objectif, le législateur a ramené le taux de la cotisation distincte sur les commissions secrètes de 309 à 103 % (avec, dans certains cas, une réduction supplémentaire allant jusqu'à 51,5 %). Il a également adapté les cas de non-application de cette cotisation prévus par la loi du 27 novembre 2002.

La cotisation n'est donc pas applicable si le contribuable concerné démontre que le montant des dépenses ou des avantages de toute nature est compris dans la déclaration à l'impôt sur les revenus introduite par le bénéficiaire dans le délai imparti (article 219, alinéa 6, du CIR 1992). En l'absence d'une telle déclaration, lorsque les dépenses ou les avantages de toute nature n'ont pas été déclarés par le bénéficiaire dans le délai fixé, la cotisation n'est pas applicable désormais « si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans le délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné » (article 219, alinéa 7, du CIR 1992).

B.5.5. Il ressort d'une réponse du ministre des Finances que ce délai de 2 ans et 6 mois visait à donner à l'administration fiscale une période d'au moins 6 mois pour établir, en application de l'article 354, alinéa 1er, du CIR 1992, une cotisation complémentaire dans le chef du bénéficiaire de l'avantage non déclaré (*Q.R.*, Chambre, 2015-2016, QRVA 54-072, p. 250).

B.6. Le bénéficiaire identifié de manière univoque d'un avantage de toute nature qui n'est mentionné ni sur une fiche ni dans la déclaration peut, dans un délai, selon le cas, de trois ans, de cinq ans ou de sept ans (article 354, alinéas 1er et 2, et article 358 du CIR 1992), être soumis à l'impôt applicable afin de pourvoir aux moyens visés pour le Trésor.

Si l'administration fiscale constate un avantage de toute nature non déclaré, en identifie le bénéficiaire de manière univoque et soumet celui-ci à l'impôt applicable dans les délais d'imposition légaux précités ou a encore eu la possibilité de le faire, il n'est pas raisonnablement justifié, eu égard aux objectifs mentionnés en B.5.4, que la personne qui octroie l'avantage soit soumise à une cotisation distincte. L'inverse conduirait à ce que tant

celui qui octroie que celui qui bénéficie de l'avantage puissent être soumis aux impositions appropriées, ce qui va au-delà de la simple compensation, poursuivie par le législateur, d'une perte de recettes fiscales.

En limitant la non-application de la cotisation distincte en cause aux cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage de toute nature a simplement été identifié de manière univoque dans les 2 ans et 6 mois, et en ne prévoyant pas la non-application pour les cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage de toute nature non déclaré est identifié au-delà du délai de 2 ans et 6 mois, mais a néanmoins été soumis au régime d'imposition applicable dans un des délais d'imposition légaux, le législateur a dès lors établi un délai qui, à la lumière des objectifs poursuivis, n'est pas raisonnablement justifié.

En ce que la non-application de la cotisation distincte est limitée aux cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage de toute nature a simplement été identifié de manière univoque dans les 2 ans et 6 mois et ne vaut pas pour les cas dans lesquels le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au-delà de ce délai, mais a été effectivement imposé dans les délais d'imposition légaux, l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

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

Partant, la cotisation distincte sur les commissions secrètes ne peut trouver à s'appliquer lorsque le bénéficiaire de l'avantage de toute nature a été effectivement imposé dans les délais d'imposition légaux.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 219, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que la non-application de la cotisation distincte est limitée aux cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage de toute nature a été identifié de manière univoque uniquement dans le délai de 2 ans et 6 mois et ne vaut pas pour les cas dans lesquels le bénéficiaire a été identifié de manière univoque en dehors de ce délai, mais a été effectivement imposé dans les délais d'imposition légaux.

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 26 septembre 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen