

Numéro du rôle : 6691
Arrêt n° 123/2018 du 4 octobre 2018

## 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 de Gand.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 13 juin 2017 en cause de la SPRL « Stibrimmo » contre l'État belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 juin 2017, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 219 du CIR 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution s'il est interprété en ce sens que l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 ne devrait pas être appliqué si le bénéficiaire du 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°, qui n'est pas justifié par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif et qui provient de bénéfices dissimulés a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de deux ans et six mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné, alors que l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 devrait, dans les circonstances données, être effectivement appliqué si le montant en question ne provenait pas de bénéfices dissimulés ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SPRL « Stibrimmo », assistée et représentée par Me M. Maus, avocat au barreau de Gand;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me I. Bollingh, avocat au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 6 juin 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke 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 27 juin 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 27 juin 2018.

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*

Selon un acte notarié du 8 août 2011, la SPRL « Stibrimmo » a vendu une ferme au prix de 620 000 euros. À la suite d'une enquête pénale, il a été constaté que les acquéreurs ont en réalité payé 720 000 euros, dont 100 000 euros ont été payés « au noir » et n'apparaissent pas dans le patrimoine de la société.

Conformément à l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), un avis de rectification de la déclaration à l'impôt des sociétés a été adressé le 20 mars 2014 à la SPRL « Stibrimmo », pour l'exercice d'imposition 2012. Dans cet avis, le fisc constate qu'en inscrivant un prix d'acquisition inférieur au prix de vente réel, la société a délibérément baissé son résultat comptable et ses bénéfices, à concurrence de 100 000 euros. Il décide dès lors de soumettre ces bénéfices dissimulés à la cotisation distincte de 300 %,

majorée de la contribution de crise, telle qu'elle est prévue par l'ancien article 219 du CIR 1992. Le 21 mars 2014, le service de taxation, estimant que les intérêts du Trésor sont en péril, envoie une notification d'exigibilité immédiate, et une cotisation complémentaire à l'impôt des personnes physiques est établie pour un montant de 309 000 euros.

Par requête du 5 janvier 2015, la SPRL « Stibrimmo » introduit auprès du Tribunal de première instance de Flandre occidentale, division Bruges, une action en annulation de la cotisation complémentaire. Par jugement du 16 décembre 2015, cette action est déclarée non fondée, « étant entendu que la cotisation établie au nom de la partie demanderesse en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2012 [...] est confirmée à concurrence du taux d'imposition, modifié par la loi, de 103 %, pour un montant de 103 000 euros ».

La SPRL « Stibrimmo » interjette appel de ce jugement auprès de la Cour d'appel de Gand. Elle fait notamment valoir que, puisque les bénéficiaires qui ont réalisé ces bénéfices dissimulés ont été identifiés de manière univoque par les devoirs d'instruction qui ont été effectués, au plus tard en février 2014, aucune cotisation distincte ne peut être établie en vertu de l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992. La Cour d'appel constate que cette disposition concerne uniquement les dépenses et les avantages de toute nature qu'elle mentionne, et non les bénéfices dissimulés. Concernant ces derniers, le législateur a seulement prévu une réduction du taux en cas de régularisation spontanée, ce qui ne s'est pas produit en l'espèce. Selon la SPRL « Stibrimmo », la disposition en cause fait naître, dans cette interprétation, une différence de traitement injustifiée. C'est dans ces circonstances que la juridiction *a quo* a décidé d'accueillir la demande de la SPRL « Stibrimmo » et de poser la question préjudicielle reproduite plus haut.

### III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Conseil des ministres fait préalablement valoir que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* a perdu son intérêt à la question préjudicielle en suite de l'arrêt de la Cour n° 92/2017, du 13 juillet 2017, par lequel la Cour a jugé que la disposition en cause, interprétée en ce sens qu'elle peut aboutir à ce que les commissions secrètes échappent à l'impôt, fait naître une différence de traitement injustifiée.

Dans le cas présent, les bénéficiaires ayant réalisé les bénéfices dissimulés n'ont pas été taxés sur ces bénéfices en vertu de l'ancienne législation. Si la Cour répondait par l'affirmative à la question préjudicielle, ces bénéfices resteraient non taxés, ce qui donnerait lieu à la discrimination constatée dans l'arrêt n° 92/2017 précité.

A.1.2. Le Conseil des ministres constate que la Cour s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur la cotisation distincte prévue par l'article 219 du CIR 1992 et qu'elle a jugé à chaque fois que la mesure en cause était pertinente eu égard à l'objectif légitime poursuivi par le législateur, qui consiste à lutter contre la fraude fiscale.

Le Conseil des ministres souligne que les modifications législatives successives visaient à conférer à la cotisation distincte un caractère non seulement dissuasif, mais aussi indemnitaire. En adoptant les exonérations visées à l'article 219, alinéas 6 et 7, du CIR 1992, le législateur entendait donner la priorité à une juste perception de l'impôt dans le chef du bénéficiaire du revenu. L'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 prévoit ainsi une exonération de la cotisation distincte si le bénéficiaire des revenus a été identifié de manière univoque dans le délai fixé. Cette identification univoque permet en effet à l'administration fiscale d'enrôler une cotisation à charge du bénéficiaire dans le délai fixé à l'article 354, alinéa 1er, du CIR 1992.

Cette exception ne concerne pas les bénéfices dissimulés, pour lesquels le législateur a en effet prévu une autre mesure. L'article 219, alinéa 4, du CIR 1992 prévoit une réduction du taux de la cotisation distincte lorsque les bénéfices dissimulés sont encore réintégrés spontanément dans la comptabilité d'un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel ces bénéfices ont été réalisés. Le législateur a donc prévu une exception comparable pour les bénéfices dissimulés, en vue de taxer le bénéficiaire, à savoir la société. Si la

société comptabilise les bénéfices dissimulés au cours d'une période imposable postérieure et qu'elle les verse par exemple à un gérant, elle doit, pour ce faire, produire des fiches fiscales et un relevé récapitulatif. Sans ces documents, la situation pourrait être soumise aux règles applicables en matière de commissions secrètes.

A.1.3. Selon le Conseil des ministres, les bénéfices dissimulés, d'une part, et les frais professionnels et les avantages de toute nature non justifiés, d'autre part, diffèrent à ce point qu'ils ne peuvent être comparés. Les bénéfices dissimulés sont des produits de la société qui n'apparaissent pas dans le résultat comptable, comme le chiffre d'affaires réalisé au noir, et qui sont dès lors très difficiles à constater. Faute de trace dans le livre de caisse ou dans le livre de banque, il est *de facto* impossible d'identifier le bénéficiaire de manière univoque. Les commissions secrètes sont des dépenses telles que celles qui sont visées à l'article 57 du CIR 1992, notamment des rémunérations, pensions, commissions et honoraires, qui n'ont pas fait l'objet de fiches individuelles et de relevés récapitulatifs. Il est facile de constater ces commissions secrètes en examinant si les différents postes de dépenses dans la comptabilité sont justifiés par des fiches et par un relevé récapitulatif.

La différence de traitement visée n'est pas sans justification raisonnable et elle est proportionnée à l'objectif qui consiste à lutter contre la fraude fiscale, d'autant que l'impôt élué est bien plus important pour des bénéfices dissimulés que pour des dépenses non justifiées. Les bénéfices dissimulés constituent avant tout des produits de la société concernée et doivent dès lors être soumis à l'impôt des sociétés. Si ces bénéfices dissimulés sont ensuite distribués aux actionnaires ou associés sous la forme de dividendes, comme dans l'affaire portée devant la juridiction *a quo*, ils sont en outre soumis à l'impôt sur les revenus. La perte de recettes fiscales subie de ce fait par l'État est clairement plus importante que la perte de recettes fiscales subie dans le cas de frais professionnels non justifiés, la perte se limitant en effet à l'impôt dû par les bénéficiaires du revenu.

A.2.1. La SPRL « Stibrimmo », partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, conteste l'affirmation selon laquelle elle aurait perdu son intérêt à la suite de l'arrêt n° 92/2017. L'inconstitutionnalité constatée par la Cour dans cet arrêt visait la situation dans laquelle le bénéficiaire a été identifié de manière univoque dans le délai fixé, sans que cette identification ait été portée à la connaissance de l'administration dans le délai d'imposition applicable. L'administration ne pouvait donc pas taxer le bénéficiaire. Selon la Cour, le fait qu'en pareil cas, la société concernée puisse échapper à la cotisation distincte sur les commissions secrètes n'est pas justifié.

Cette situation serait toutefois fondamentalement différente de la situation soumise à la juridiction *a quo*, dans laquelle l'administration avait déjà connaissance, avant l'expiration du délai d'imposition ordinaire, de l'identité de la personne ayant réalisé des bénéfices dissimulés et dans laquelle ces bénéfices auraient donc pu être soumis à l'impôt dans le délai fixé. Ceci étant dû au seul choix de l'administration fiscale de ne pas taxer l'intéressé, il n'y a pas, en l'espèce, violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.2.2. La SPRL « Stibrimmo » souligne qu'en prévoyant des exceptions à l'application de la cotisation distincte, le législateur voulait offrir au contribuable la possibilité de régulariser lui-même sa situation fiscale avant que la cotisation soit établie. En outre, l'administrateur général de la fiscalité a expressément chargé son administration de ne plus considérer la cotisation distincte que comme une mesure d'exception. Le nouvel article 219 du CIR 1992 conserve cette idée maîtresse. L'exception à l'application de la cotisation distincte est toutefois subordonnée à l'identification univoque du bénéficiaire dans le délai fixé, afin que l'administration fiscale ait la possibilité de rectifier la situation fiscale du bénéficiaire. Si le bénéficiaire n'a pas été identifié ou s'il n'a pas été identifié à temps, la cotisation distincte peut être établie.

Dans l'affaire portée devant la juridiction *a quo*, l'administration fiscale aurait constaté que les bénéfices dissimulés réalisés par la SPRL « Stibrimmo » ont été directement distribués aux associés. En vertu du principe d'attraction, ces paiements devraient être considérés comme des revenus professionnels imposables. Étant donné que les bénéficiaires des commissions secrètes ont été identifiés dans le délai fixé et que l'administration fiscale a dès lors eu la possibilité de soumettre effectivement ces bénéficiaires à l'impôt des personnes physiques, il ne serait pas possible d'établir une cotisation distincte sur les commissions secrètes conformément à l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992.

A.2.3. En instaurant la cotisation distincte sur les commissions secrètes, le législateur visait à compenser la perte de recettes fiscales pour l'État, en ce que l'administration fiscale n'a pas connaissance de l'identité des

bénéficiaires du revenu et ne peut donc pas taxer ceux-ci. La taxation de la société distributrice a pour but d'éviter que celle-ci taise l'identité des bénéficiaires.

L'extension de la cotisation sur les commissions secrètes aux bénéfices dissimulés s'inscrit également dans le droit fil de cet objectif. Le législateur a ainsi élaboré un système efficace, en ce que, pour l'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés, l'identification de la personne ayant perçu ceux-ci n'est pas requise et en ce qu'il n'est pas nécessaire de démontrer que ces bénéfices ont été utilisés pour supporter des dépenses visées à l'article 57 du CIR 1992. Si possible, il y a toutefois lieu de toujours donner la priorité à la taxation des bénéficiaires à l'impôt des personnes physiques, plutôt que de taxer la société distributrice en établissant la cotisation sur les commissions secrètes. En outre, la cotisation sur les commissions secrètes devrait être appliquée de préférence aux dépenses et aux avantages de toute nature, puis seulement en ordre subsidiaire aux bénéfices dissimulés, ce que l'administration fiscale confirmerait implicitement dans une circulaire du 11 juin 2015.

Selon la SPRL « Stibrimmo », il ressort de ce qui précède qu'il existe une corrélation entre la cotisation distincte sur les dépenses et les avantages non justifiés, d'une part, et la cotisation distincte sur les bénéfices dissimulés, d'autre part. La cotisation sur les bénéfices dissimulés représente simplement un « filet de sécurité » lorsque ces bénéfices n'ont pas quitté le patrimoine de la société sous la forme d'une dépense ou d'un avantage de toute nature ou lorsqu'il n'est pas possible de le constater. Ainsi, la doctrine défendrait elle aussi la thèse selon laquelle l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 doit pouvoir s'appliquer si les bénéfices dissimulés sont utilisés pour payer des dépenses ou des avantages non justifiés. Une telle interprétation de la disposition en cause serait conforme à la Constitution.

L'interprétation de l'article 219 du CIR 1992 défendue par le Conseil des ministres sous-entendrait en revanche une différence de traitement entre des contribuables qui se trouvent dans des situations comparables, sans que cette différence de traitement soit raisonnablement justifiée.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle porte sur la cotisation distincte à l'impôt des sociétés inscrite à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il a été remplacé par l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014.

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 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°, et 32, alinéa 2, 2°, 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.1.2. L'article 57 du CIR 1992 dispose :

« Les frais ci-après ne sont considérés comme des frais professionnels que s'ils sont justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi :

1° commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations visées à l'article 30, 3°;

2° rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires;

3° indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur ».

B.1.3. L'article 31 du CIR 1992 dispose :

« Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur.

Elles comprennent notamment :

[...]

2° les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle;

[...] ».

B.1.4. L'article 32 du même Code dispose :

« Les rémunérations des dirigeants d'entreprise sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique :

1° qui exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues;

2° qui exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail.

Elles comprennent notamment :

[...]

2° les avantages, indemnités et rémunérations d'une nature analogue à celles qui sont visées à l'article 31, alinéa 2, 2° à 5°;

[...] ».

B.2.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité de la disposition en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution, si cette disposition est interprétée « en ce sens que l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 ne devrait pas être appliqué si le bénéficiaire du 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°, qui n'est pas justifié par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif et qui provient de bénéfices dissimulés a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de deux ans et six mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné, alors que l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 devrait, dans les circonstances données, être effectivement appliqué si le montant en question ne provenait pas de bénéfices dissimulés ».

B.2.2. Ni la décision de renvoi ni les pièces introduites ne font apparaître que les bénéfices dissimulés ont été affectés au paiement de dépenses telles qu'elles sont visées à l'article 57 du CIR 1992 ou d'avantages de toute nature tels qu'ils sont visés dans les articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, du même Code.

Les faits de l'affaire soumise à la juridiction *a quo* et les motifs de la décision de renvoi font uniquement apparaître que l'administration fiscale a constaté que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* a réalisé des bénéfices dissimulés et que les deux associés, dont l'un est également gérant, ont reçu ce montant sans que la raison pour laquelle ce montant a été versé soit constatée.

Dès lors que la Cour est interrogée à cet égard sur la différence de traitement qui serait créée par la disposition en cause entre les dépenses et les avantages de toute nature non justifiés, selon qu'ils proviennent ou non de bénéfices dissimulés, la question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

B.2.3. Il ressort de la décision de renvoi et de la motivation de cette décision que la juridiction *a quo* demande à la Cour si l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que cette disposition prévoit uniquement pour les dépenses et les avantages de toute nature non justifiés, et non pour les bénéfices dissimulés, la non-application de la cotisation distincte si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque dans le délai fixé. La Cour examine la question préjudicielle en ce sens.

B.3.1. Le Conseil des ministres fait préalablement valoir que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* aurait perdu son intérêt à la question préjudicielle. Une réponse affirmative à cette question signifierait en effet que les personnes ayant perçu les bénéfices dissimulés ne seraient pas taxées sur ces bénéfices, ce qui constituerait une discrimination illicite en vertu de l'arrêt n° 92/2017 du 13 juillet 2017.

B.3.2. Il n'appartient ni aux parties ni à la Cour d'apprécier l'intérêt, pour les parties devant la juridiction *a quo*, de la question que celle-ci adresse à la Cour.

B.4.1. Le système de taxation des commissions secrètes résulte de plusieurs modifications législatives successives. Les travaux préparatoires de ces différentes adaptations montrent que le législateur entendait combattre certaines formes d'abus. Il a dès lors instauré une « corrélation entre, d'une part, la déductibilité des montants dans le chef de celui qui les paie et, d'autre part, l' 'imposabilité' de ces montants au nom des bénéficiaires » (*Doc. parl.*, Chambre, 1972-1973, n° 521/7, pp. 38-39).

C'est pourquoi, par une loi du 25 juin 1973, 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.4.2. 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 à des bénéficiaires pour lesquels 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 prescrits par la loi et 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 prévu par la loi, les informations qui lui permettent de procéder à l'imposition des bénéficiaires.

B.4.3. Depuis la modification législative du 30 mars 1994, il s'avère qu'en plus de poursuivre cet objectif légitime, le législateur a voulu également combattre 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.4.4. La loi du 4 mai 1999 a étendu le champ d'application de la cotisation sur les commissions secrètes aux bénéfices dissimulés. Il s'agit des « bénéfices constatés par l'administration [...] qui ne sont pas compris dans le résultat comptable de la société et qui, par conséquent, ne se retrouvent pas non plus parmi les éléments du patrimoine de la société. En particulier, cela concerne le chiffre d'affaires réalisé [au] noir par une entreprise » (*Bull. Q. R.*, Chambre, 1999-2000, n° 16, p. 1774; cf. la même définition dans le commentaire administratif de l'article 219 du CIR 1992, n° 219/19).

Cette extension vise à mettre fin aux incertitudes qui découlaient de certaines décisions des cours et tribunaux assimilant les bénéfices dissimulés aux dépenses non justifiées et qui portaient sur les preuves que l'administration fiscale doit apporter pour pouvoir soumettre les bénéfices dissimulés à la cotisation distincte :

« Jusqu'à présent, les cours et tribunaux admettaient l'extension de l'article 219, CIR 92, en stipulant que l'administration devait établir que certains revenus ont été dissimulés par l'entreprise et qu'ils ne se retrouvent nullement à un titre ou à un autre dans la comptabilité (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas fait l'objet d'une autre imputation en comptabilité; par exemple, la comptabilisation d'un revenu à un compte de passif en contrepartie de son imputation à l'actif, au débit du compte de la trésorerie de la société) mais sans exiger pour autant de l'administration que celle-ci identifie les bénéficiaires anonymes et démontre la raison de la distribution (Gand, 2 juin 1991).

La jurisprudence a cependant évolué. Quelques arrêts disposent qu'il appartient à l'administration d'apporter la preuve que de tels bénéfices ont quitté le patrimoine de la société *et* qu'ils ont servi en outre à des dépenses au sens de l'article 57, CIR 92.

Suivant un arrêt de la Cour de cassation du 26 mai 1994, il convient d'apporter la triple preuve suivante :

- 1° l'existence du bénéfice dissimulé (un bénéfice réalisé supérieur au bénéfice déclaré);
- 2° le bénéfice dissimulé a quitté le patrimoine de la société;
- 3° le bénéfice dissimulé a servi à des dépenses visées à l'article 57, CIR 92.

L'administration doit donc maintenant établir :

1. l'existence de bénéfices dissimulés sur la base de présomptions de fait (article 340, CIR 92) ou légales (article 342, CIR 92);

2. que le bénéfice fixé ' valablement ' de cette manière a quitté l'entreprise et a servi à des dépenses visées à l'article 57, CIR 92.

Cette démonstration est souvent interprétée par le juge comme une cascade de présomptions et, dès lors, rejetée par lui. Pour éviter une telle cascade de fardeaux de preuve au niveau de l'administration (ce qui aboutit très souvent à la preuve impossible) et revenir en fait à l'interprétation antérieure de l'article 219, CIR 92, il est proposé de modifier cet article afin que l'application de la cotisation distincte soit établie explicitement à raison des bénéfices dissimulés précités et de telle manière qu'il ne doive pas être démontré par l'administration que ces bénéfices ont quitté l'entreprise de la manière visée à l'article 57, CIR 92 (c'est-à-dire sous la forme de commissions, indemnités et autres salaires versés en noir) » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, pp. 41 et 42; dans le même sens, n° 1949/1, pp. 11 et 12).

B.4.5. 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 lorsque 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 ne s'applique pas 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. La juridiction *a quo* demande à la Cour si la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que l'exception à l'application de la

cotisation distincte, telle qu'elle est prévue à l'article 219, alinéa 7, du CIR 1992, vaut uniquement pour les dépenses et les avantages de toute nature non justifiés, visés dans cet article, et non pour les bénéfices dissimulés.

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 manifestement déraisonnables.

B.7.1. Avec la cotisation distincte en cause, le législateur vise, d'une part, à lutter contre la fraude en décourageant la pratique de commissions secrètes et de bénéfices dissimulés et, d'autre part, à compenser la perte que représente pour le Trésor l'impôt éludé sur ces commissions et bénéfices.

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.

B.7.2. À la lumière de l'objectif poursuivi, il n'est pas sans justification raisonnable que l'exception à l'application de la cotisation distincte soit limitée aux dépenses et aux avantages de toute nature non justifiés et ne concerne pas les bénéfices dissimulés, en cas d'identification univoque du bénéficiaire dans le délai fixé.

Les dépenses et les avantages de la première catégorie sont inscrits dans la comptabilité, mais ils n'ont pas été justifiés selon les modalités prescrites par la loi, ce qui empêche le fisc de vérifier si ces paiements ont subi le régime fiscal approprié à charge du bénéficiaire. Il n'en va pas de même pour les bénéfices dissimulés, qui n'ont pas été inscrits dans le résultat comptable de la société et ne se retrouvent donc pas parmi les éléments du patrimoine de la société, de sorte que ces revenus ne peuvent être taxés ni à l'égard de la société concernée ni, le cas échéant, à l'égard de leur bénéficiaire.

Compte tenu de ces différences, le législateur a pu raisonnablement considérer que les bénéfices soustraits de manière dissimulée au patrimoine de la société doivent, en ce qui concerne l'application de la cotisation distincte, être soumis à des règles plus strictes que les dépenses et les avantages de toute nature non justifiés. La différence de traitement entre les bénéfices dissimulés, d'une part, et les dépenses et les avantages de toute nature non justifiés, d'autre part, en ce que la disposition en cause prévoit une exception à l'application de la cotisation distincte uniquement pour les dépenses et les avantages de toute nature non justifiés, n'est dès lors pas dénuée de justification raisonnable.

B.8. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 219, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 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 4 octobre 2018.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

A. Alen