# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 25 novembre 2010 (Belgique). RG 132/2010

* Date : 25-11-2010
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20101125-1
* Role number : 132/2010

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 14 octobre 2009 en cause de la SA « Entreprise de Montage du Centre » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 30 novembre 2009, le Tribunal de première instance de Mons a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 219 du CIR (1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 1994, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il ne prévoit aucune possibilité d'échapper au paiement de la cotisation distincte lorsqu'il s'agit de dépenses octroyées en remboursement de frais propres à l'employeur alors que pour les autres dépenses visées à l'article 57 du CIR (1992), la cotisation n'est pas due si le contribuable démontre que ces dépenses ont été comprises dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 du CIR (1992) ? La sanction de l'article 219 du CIR n'est-elle pas disproportionnée dans la mesure où le but de la loi est d'éviter que des rémunérations échappent à l'impôt alors que les indemnités constituant le remboursement de dépenses propres à l'employeur ne sont, précisément, pas imposables dans le chef de leur bénéficiaire en vertu de l'article 31 du CIR ? ».

(...)

III. En droit

(...)

B.1.1. L'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, à la suite de ses modifications par l'article 15 de la loi du 30 mars 1994 « portant exécution du plan global en matière de fiscalité », par l'article 21 de la loi du 4 mai 1999 « portant des dispositions fiscales diverses » et par l'article 2 de la loi du 27 novembre 2002 « modifiant l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 », disposait :

« Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif [...].

Cette cotisation est égale à 300 p.c. de ces dépenses.

[...]

Cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ».

Cette disposition compose, avec l'article 219bis du même Code, la section II (« Cotisations distinctes ») du chapitre III (« Calcul de l'impôt ») du titre III (« Impôts des sociétés ») du Code des impôts sur les revenus 1992.

B.1.2. L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, à la suite de sa modification par l'article 21 de la loi-programme (I) du 24 décembre 2002, disposait :

« 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, 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 305 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, disposait :

« Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, ainsi que les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents, conformément aux articles 232 à 234, sont tenus de remettre, chaque année, à l'administration des contributions directes une déclaration dans les formes et délais précisés aux articles 307 à 311.

Si le contribuable est décédé ou en état d'incapacité légale, l'obligation de déclarer incombe dans le premier cas, aux héritiers ou aux légataires ou donataires universels et dans le second cas, au représentant légal.

Pour les sociétés dissoutes, cette obligation incombe aux liquidateurs.

Les contribuables ne sachant ni lire, ni signer, peuvent faire remplir leur déclaration par les agents du service auquel elle doit être remise, à condition qu'ils donnent les indications requises. Dans ce cas, il est fait mention de ladite circonstance dans la déclaration et celle-ci est revêtue de la signature de l'agent qui l'a reçue.

Les déclarations peuvent aussi être souscrites par un mandataire, qui doit alors justifier du mandat général en vertu duquel il agit ».

B.2. Il ressort des faits de la cause présentée au juge a quo, des motifs de sa décision de renvoi et du libellé de la question préjudicielle que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qu'il introduirait une différence de traitement entre deux types de sociétés assujetties à l'impôt des sociétés qui, pour l'exercice d'imposition 2004, ne justifient pas une dépense faite au profit d'un travailleur qui est membre de leur personnel et assujetti à l'impôt des personnes physiques, par la production d'une fiche individuelle et d'un relevé récapitulatif visés à l'article 57 du même Code : d'une part, celles qui ne justifient pas une rémunération visée par cette dernière disposition et, d'autre part, celles qui ne justifient pas des indemnités forfaitaires en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur, visées par la même disposition.

B.3.1. La disposition en cause permet à chacune de ces deux catégories de sociétés d'échapper à l'enrôlement de la cotisation distincte instaurée par l'article 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, pour autant qu'elles démontrent que le montant de la dépense non justifiée est compris dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques que leur travailleur est, en principe, tenu de remettre à l'Administration des contributions directes, en exécution de l'article 305 du même Code.

B.3.2. Les habitants du Royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raison de tous les revenus imposables visés au Code des impôts sur les revenus 1992 (article 5 de ce Code). Parmi ces revenus figurent les revenus professionnels (articles 6 et 23, § 1er, 4°, du même Code), qui comprennent, entre autres, les « rémunérations des travailleurs » (article 30, alinéa 1er, 1°).

Tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, l'article 31, alinéas 1er et 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 disposait :

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

Elles comprennent notamment :

1° les traitements, salaires, commissions, gratifications, primes, indemnités et toutes autres rétributions analogues, y compris les pourboires et autres allocations même accidentelles, obtenues en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à un titre quelconque, sauf en remboursement de dépenses propres à l'employeur;

[...]

5° les rémunérations acquises par un travailleur même si elles sont payées ou attribuées à ses ayants cause.

[...] ».

Il ressort de ce qui précède que la rémunération visée par l'article 57, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 est un revenu imposable qui doit être mentionné dans la déclaration annuelle à l'impôt des personnes physiques, tandis que les indemnités visées par l'article 57, 3°, de ce Code ne font pas partie du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques, de sorte que leur bénéficiaire ne doit pas les mentionner dans cette déclaration.

B.3.3. La société qui, pour l'exercice d'imposition 2004, ne justifie pas des indemnités forfaitaires en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur, allouées à son travailleur, par la production d'une fiche individuelle et d'un relevé récapitulatif visés à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 est donc dans l'impossibilité de démontrer que le montant de ces indemnités est compris dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques établie par le travailleur qui a reçu ces indemnités.

A la différence de la société relevant de la première catégorie décrite en B.2, elle ne peut donc échapper à l'enrôlement de la cotisation distincte, en application de la disposition en cause.

B.4. Les articles 10 et 11 de la Constitution n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, de cette règle.

B.5.1. L'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 précité reproduit, pour l'essentiel, l'article 47, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964, tel qu'il avait été remplacé par l'article 13 de la loi du 8 août 1980 « relative aux propositions budgétaires 1979-1980 ».

Cette disposition vise à « prévenir des tentatives d'évasion ou de fraude fiscale » (Doc. parl., Chambre, 1979-1980, n° 323/47, p. 18). Les fiches individuelles et les relevés récapitulatifs dont elle exige l'établissement doivent permettre l'identification des bénéficiaires des dépenses qu'elle vise, afin de permettre à l'Administration des contributions directes de s'assurer que ces dépenses ont été ou seront imposées dans le chef de leurs bénéficiaires (ibid., n° 323/1, pp. 5 et 6; ibid., n° 323/47, pp. 16, 18 et 19; Doc. parl., Sénat, 1979-1980, n° 483/9, p. 34). Il a été rappelé lors des travaux préparatoires de l'article 2 de la loi du 27 novembre 2002 - qui a ajouté la disposition en cause dans l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 - que l'établissement de ces fiches individuelles et de ces relevés récapitulatifs constitue, pour l'administration, un « outil de contrôle » (Doc. parl., Sénat, 2001-2002, n° 468/5, p. 4).

Les indemnités forfaitaires visées à l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 sont des indemnités que paie l'employeur au membre de son personnel sans que celui-ci ne soit tenu de produire au premier la preuve des frais exposés (Doc. parl., Sénat, 1979-1980, n° 483/9, pp. 32 et 33).

B.5.2. L'article 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 exprime la règle inscrite antérieurement à l'article 33, § 1er, alinéa 1er, de la loi du 7 décembre 1988 « portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre » qui, lui, remplace l'article 132 du Code des impôts sur les revenus 1964 (Doc. parl., Sénat, 1988, n° 440/1, pp. 25 à 27).

L'instauration de la cotisation prévue par cette dernière disposition avait pour objectif de dissuader l'auteur des dépenses énumérées à l'article 47, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1964 de ne pas établir les fiches individuelles et le relevé récapitulatif permettant à l'Administration des contributions directes de s'assurer de l'imposition de ces dépenses (Doc. parl., Chambre, 1979-1980, n° 323/1, p. 6; Doc. parl., Sénat, 1979-1980, n° 483/9, p. 50; Doc. parl., Sénat, 1988, n° 440/1, p. 26). Il a été rappelé lors des travaux préparatoires de l'article 15 de la loi du 30 mars 1994 « portant exécution du plan global en matière de fiscalité » - qui a augmenté le taux de cette cotisation - que celle-ci vise à décourager la fraude (Doc. parl., Chambre, 1993-1994, n° 1290/6, p. 86).

B.5.3. La disposition en cause a, elle, pour objectif d'assouplir les conséquences financières du défaut d'établissement des fiches individuelles et du relevé récapitulatif, au bénéfice du contribuable de bonne foi qui peut démontrer que son comportement n'a effectivement pas empêché l'Administration des contributions directes de recueillir l'information nécessaire à la correcte application de la loi fiscale (Doc. parl., Sénat, 2001-2002, n° 468/8, p. 2; Doc. parl., Chambre, 2002-2003, n° 1913/002, pp. 3 et 5).

B.6.1. La cotisation instaurée par l'article 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 a pour but d'inciter les sociétés à transmettre à l'Administration des contributions directes les informations qui lui sont nécessaires afin de veiller à l'application correcte de la loi fiscale aux bénéficiaires des dépenses visées.

B.6.2. Si la société qui alloue des rémunérations au sens de l'article 57, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 à un membre de son personnel ne produit pas la fiche et le relevé requis, l'administration peut quand même assurer la correcte application de la loi fiscale au bénéficiaire de ces rémunérations, si celui-ci déclare correctement ces revenus en exécution de l'article 31 du même Code.

Par contre, si la société qui alloue des indemnités forfaitaires en remboursement à un membre de son personnel de frais effectifs propres à l'employeur au sens de l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne produit pas la fiche et le relevé requis, l'administration n'est pas en mesure d'assurer la correcte application de la loi fiscale au bénéficiaire de ces indemnités. Comme il a été relevé en B.3.2, ces dernières ne font pas partie du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques, de sorte que leur bénéficiaire ne doit pas mentionner dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques qu'il a reçu de telles indemnités. Or, ce bénéficiaire pourrait, dans cette déclaration, être tenté de revendiquer la déduction, à titre de frais professionnels au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, des frais exposés pour le compte de son employeur (en utilisant, par exemple, les documents attestant de la réalité des frais, établis par des tiers et qu'il n'a pas dû remettre à son employeur), en dépit du fait que ces frais ont fait l'objet d'un remboursement via les indemnités forfaitaires précitées - elles-mêmes déduites à titre de frais professionnels par la société en application de l'article 197 du Code des impôts sur les revenus 1992. Dans un tel cas de figure, la fiche individuelle et le relevé récapitulatif visés par les articles 57 et 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 permettent à l'administration de veiller à la correcte application de la loi fiscale aux bénéficiaires des dépenses visées par l'article 57, 3°, de ce Code.

B.6.3. Il reste que, pour éviter d'être redevable de la cotisation distincte instaurée par l'article 219, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, la société qui alloue des indemnités forfaitaires en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur au sens de l'article 57, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 à un membre de son personnel peut établir la fiche individuelle et le relevé récapitulatif requis.

B.6.4. Il résulte de ce qui précède que la différence de traitement décrite en B.3.3 repose sur une justification raisonnable.

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

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 219, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable à l'exercice d'imposition 2004, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 25 novembre 2010.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux.

Le président,

M. Melchior.