Cour constitutionnelle

Arrêt n° 140/2026
du 26 novembre 2026
Numéro du rôle : 8416

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Joséphine Moerman et Pierre Nihoul, et des juges Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin et Frank Fleerackers, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par la présidente Joséphine Moerman,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par arrêt du 14 janvier 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 16 janvier 2025, la Cour d'appel de Gand a posé les questions préjudicielles suivantes :

À titre principal :

« L'article 358, § 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il le principe d'égalité, tel qu'il est consacré aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution (notamment l'exigence d'un lien de proportionnalité entre les moyens employés et l'objectif visé), dans l'interprétation selon laquelle cette disposition s'applique :

- tant au cas dans lequel l'intégralité des revenus mobiliers n'a pas été mentionnée dans la déclaration (revenus dissimulés),

- qu'au cas dans lequel ces revenus mobiliers ont été mentionnés dans la déclaration, mais avec application d'une exonération,

alors que, dans le premier cas, l'administration fiscale ne disposait d'aucune indication quant à l'existence de ces revenus ni donc de la moindre indication pour ouvrir une enquête plus tôt, et que, dans le second cas, elle était informée dès le départ de l'existence des revenus

COPIE NON CORRIGÉE

concernés et avait ainsi la possibilité d'examiner immédiatement la licéité de l'exonération appliquée ? ».

À titre subsidiaire, au cas où la Cour répondrait par la négative à la question préjudicielle précitée :

« 1. L'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle, en cas de classement sans suite de l'action publique qui a été intentée par l'ouverture d'une information pénale, aucun délai dans lequel l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi ne prend cours, que l'impôt ou le supplément d'impôt soit établi avant ou après la décision de classement sans suite ?

2. L'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution (notamment l'exigence d'un lien de proportionnalité entre les moyens employés et l'objectif visé), le cas échéant lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (droit à un procès équitable et à l'égalité des armes) et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention (droit de propriété; principe de prévisibilité), dans l'interprétation selon laquelle ce délai d'imposition particulier pourrait être appliqué tant qu'aucune décision de classement sans suite n'a été prise (ce qui, en pratique, peut durer des années), alors qu'il ressort des faits que le fisc, à la suite d'une consultation antérieure du dossier répressif remontant à quatre à cinq ans, disposait déjà de toutes les informations pour procéder à la taxation ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Signify Belgium », assistée et représentée par Me Luc De Meyere, avocat au barreau de Gand;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Koen Maenhout, avocat au barreau d'Anvers.

Par ordonnance du 23 septembre 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Sabine de Bethune et Thierry Giet, 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 à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

À la suite de la demande de la SA « Signify Belgium » à être entendue, la Cour, par ordonnance du 1er octobre 2026, a fixé l'audience au 21 octobre 2026.

À l'audience publique du 21 octobre 2026 :

- ont comparu :

. Me Stijn Plas, avocat au barreau de Gand, *loco* Me Luc De Meyere, pour la SA « Signify Belgium »;

. Me Koen Maenhout, pour le Conseil des ministres;

COPIE NON CORRIGÉE

- les juges-rapporteurs Sabine de Bethune et Thierry Giet ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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.

COPIE NON CORRIGÉE

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 22 mai 2002, la SA « Massive Lighting Products » est constituée en tant que société de portefeuille belge dans le cadre de la reprise de la SA « Massive International » par plusieurs personnes morales étrangères liées au groupe d'investissement « CVC Capital Partners ».

Le 3 juin 2002, le groupe d'investissement « CVC Capital Partners » octroie un prêt à la SA « Massive Lighting Products ». Le 30 mai 2003, le groupe d'investissement cède ce prêt à la société luxembourgeoise « The Massive Luxco » qu'il vient de fonder.

La SA « Massive Lighting Products », qui est dénommée « Partners in Lighting International » à partir du 14 avril 2004, paie des intérêts à la société luxembourgeoise « The Massive Luxco » les 30 juin 2003, 30 juin 2004 et 4 mai 2005. Ces paiements ne font l'objet d'aucune retenue de précompte mobilier. Les déclarations au précompte mobilier renvoient systématiquement à l'exonération prévue à l'article 11 de la Convention du 17 septembre 1970 entre la Belgique et le Luxembourg « en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ».

Le 30 juin 2009, la SA « Partners in Lighting International » est absorbée par la SA « Massive », laquelle est elle-même absorbée, le 5 juillet 2010, par la SA « Philips Lighting Belgium », partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, aujourd'hui dénommée « Signify Belgium ». La société luxembourgeoise « The Massive Luxco » est liquidée après qu'une décision en ce sens a été prise le 16 février 2007.

Le 23 août 2013, après que l'Inspection spéciale des impôts a pu consulter, en 2009, un dossier répressif en cours à l'encontre du prédécesseur en droit de la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, dossier finalement classé sans suite le 23 février 2015, l'administration fiscale envoie à ce prédécesseur un avis de rectification de la déclaration au précompte mobilier pour les exercices d'imposition 2003, 2004 et 2005. L'administration fiscale estime qu'un précompte mobilier est effectivement dû sur les intérêts payés à la société luxembourgeoise, étant donné qu'il s'agit, selon elle, d'un montage artificiel.

Les 23 et 27 mai 2014, l'administration fiscale procède à l'enrôlement du précompte mobilier qu'elle estime dû, en dépit de la contestation de la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*. Par deux décisions du 5 décembre 2017, portant pour l'une sur l'exercice d'imposition 2003 et pour l'autre sur les exercices d'imposition 2004 et 2005, elle rejette ensuite la réclamation que la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* a introduite contre les cotisations.

La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* porte alors cette affaire devant le tribunal. Par un jugement du 11 octobre 2019, le Tribunal de première instance d'Anvers, division d'Anvers, annule les cotisations contestées, au motif que l'administration fiscale a appliqué à tort le délai spécial d'imposition prévu à l'article 358, § 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992). Selon le Tribunal, ce délai spécial d'imposition ne s'applique en effet qu'aux revenus dissimulés, et non aux revenus déclarés.

Par un arrêt du 27 avril 2021, la Cour d'appel d'Anvers confirme le jugement et déclare l'appel de l'État belge non fondé. L'État belge se pourvoit en cassation de cet arrêt.

Par un arrêt du 24 mars 2023, la Cour de cassation annule l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers. Elle juge que la déclaration de revenus comme étant des revenus exonérés, alors qu'une action en justice révèle que le contribuable a appliqué à tort une exonération d'impôt, implique que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au sens de l'article 358, § 1er, 3°, CIR 1992.

La Cour de cassation renvoie l'affaire devant la juridiction *a quo*. Avant de statuer, la juridiction *a quo* estime qu'il y a lieu de poser à la Cour les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

A. Position des parties devant la Cour

1. En ce qui concerne la première question préjudicielle

A.1. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* estime que la première question préjudicielle appelle une réponse affirmative. Elle soutient que l'égalité de traitement entre des contribuables qui n'ont pas déclaré des revenus mobiliers et des contribuables qui ont déclaré de tels revenus mais ont appliqué une exonération n'est pas raisonnablement justifiée. Dans la seconde situation, contrairement à ce qui est le cas dans la première, l'administration fiscale est en effet immédiatement informée de l'existence de revenus et de l'exonération appliquée à ceux-ci, ce qui lui permet de procéder à un contrôle dans les délais d'imposition ordinaires. Compte tenu des pouvoirs d'investigation étendus dont dispose l'administration fiscale, cette possibilité est également effective. L'administration fiscale peut par exemple soumettre une demande de renseignements au contribuable ou adresser une demande d'informations ou d'enquête à une administration étrangère.

La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* souligne en outre que son point de vue trouve appui dans les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne *X et E.H.A. Passenheim – van Schoot* (11 juin 2009, C-155/08 et C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368) et *Halley* (15 septembre 2011, C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586). Dans ces arrêts, la Cour de justice de l'Union européenne juge en effet que, respectivement, l'application d'un délai d'imposition prolongé lorsqu'un compte bancaire est ouvert à l'étranger ou celle d'un délai de prescription prolongé lorsque des avoirs se trouvent à l'étranger ne sont compatibles avec la libre circulation des capitaux et avec la libre circulation des services que si les éléments imposables ont été dissimulés et que l'administration fiscale ne disposait d'aucun indice pour lancer une enquête.

Selon la partie demanderesse devant la juridiction *a quo*, la disposition en cause n'est dès lors compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination que dans l'interprétation selon laquelle le délai spécial d'imposition n'est applicable que dans le cas de revenus dissimulés, ce qui était du reste l'intention du législateur. La disposition en cause n'a en effet pas été instaurée pour permettre de manière générale la taxation de revenus frauduleux. Pour cela, l'article 354, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) prévoit déjà un délai distinct, qui était alors de cinq ans et qui est désormais de dix ans.

A.2.1. Le Conseil des ministres estime que la première question préjudicielle appelle une réponse négative. Il soutient à titre principal que cette question repose sur une prémisse erronée. Il n'est pas exact, selon lui, que l'administration fiscale puisse contrôler la régularité de l'exonération dès réception de la déclaration. Il a fallu pour cela qu'elle consulte le dossier répressif. Une condition supplémentaire est en outre ajoutée à la disposition en cause si l'on admet que celle-ci ne peut être appliquée que dans les situations où l'administration fiscale n'aurait pas pu découvrir, par d'autres moyens, les revenus imposables non déclarés.

A.2.2. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres soutient tout d'abord que les contribuables qui ne déclarent pas des revenus et ceux qui prétendent à tort à une exonération ne se trouvent pas dans des situations différentes. Dans un cas comme dans l'autre, il s'agit de contribuables qui ont éludé des impôts et dont la situation fiscale est rectifiée à la suite d'une action judiciaire ayant fait apparaître cette fraude.

COPIE NON CORRIGÉE

Il fait en outre valoir que la disposition en cause poursuit en tout état de cause un objectif légitime, qui est de garantir une correcte perception de l'impôt, et qu'elle ne produit pas des effets disproportionnés. En effet, comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 214/2004 du 21 décembre 2004 (ECLI:BE:GHCC:2004:ARR.214), les conditions d'application de la disposition en cause sont suffisamment restrictives. Le contribuable peut du reste contester devant un juge tant l'application du délai spécial d'imposition que la fraude fiscale.

Enfin, le Conseil des ministres relève que les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne auxquels renvoie la partie demanderesse devant la juridiction *a quo* ne sont pas pertinents. La Cour ne doit en effet pas se prononcer sur une différence de traitement entre une situation nationale et une situation étrangère. De plus, en l'espèce, la consultation du dossier répressif a été nécessaire pour garantir une application correcte de la législation fiscale.

2. En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle

A.3. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* estime que la deuxième question préjudicielle appelle une réponse affirmative. Elle relève que la Cour, par son arrêt n° 144/2022 du 10 novembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.144), a jugé que l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992 n'est pas compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination dans l'interprétation selon laquelle, en cas de classement sans suite de l'action publique intentée par l'ouverture d'une information pénale, aucun délai dans lequel l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi ne prend cours. D'après elle, l'enseignement de la Cour dans cet arrêt est de stricte application lorsque la cotisation est établie non pas après mais avant le classement sans suite de l'action publique. Même dans cette hypothèse, il convient de constater que le législateur a prévu un délai spécial d'imposition qui ne comporte pas de point de départ mais dont l'administration fiscale peut néanmoins déjà faire usage. Par conséquent, l'administration fiscale peut laisser le contribuable dans l'incertitude pour un temps déraisonnablement long.

A.4. Le Conseil des ministres fait tout d'abord valoir que la question préjudicielle appelle une réponse négative, dès lors qu'elle n'identifie pas les catégories de personnes à comparer.

Il relève ensuite que l'arrêt n° 144/2022 précité n'est pas pertinent. Cet arrêt concernait en effet une situation dans laquelle la cotisation avait été établie après le classement sans suite, de sorte que le contribuable se trouvait dans une période d'incertitude. Or, dans l'affaire au fond, la cotisation a été établie avant le classement sans suite, de sorte qu'il n'est pas question d'une telle incertitude. Enfin, pour des motifs analogues à ceux qui sont mentionnés dans le cadre de la première question préjudicielle, le régime en cause est raisonnablement justifié quant à l'objectif de garantir une correcte perception de l'impôt.

3. En ce qui concerne la troisième question préjudicielle

A.5. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* estime que la troisième question préjudicielle appelle une réponse affirmative. Elle observe que, même dans l'hypothèse où la cotisation est établie avant le classement sans suite, il n'est pas exclu que le contribuable soit laissé dans l'incertitude pendant une période déraisonnablement longue quant à l'éventualité d'un redressement fiscal. Une décision de classement sans suite peut en effet prendre des années. Il en résulte, d'après la partie demanderesse, une atteinte aux droits de la défense, notamment parce que des éléments de preuve peuvent disparaître ou parce que le délai de conservation des livres et documents permettant de déterminer le montant des revenus imposables a déjà expiré. Pour obvier à ces effets, il faudrait que le point de départ du délai spécial d'imposition soit lié au moment où l'administration fiscale prend connaissance des données du dossier répressif qui justifient l'imposition.

La partie demanderesse dénonce par ailleurs la violation du principe de prévisibilité tiré de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme en ce que le délai spécial d'imposition s'applique non seulement aux personnes directement impliquées dans les poursuites pénales, mais aussi à l'égard de tous les tiers dont le dossier répressif montre qu'ils n'ont pas déclaré des revenus.

A.6. Le Conseil des ministres estime que la troisième question préjudicielle appelle une réponse négative. Il relève tout d'abord que celle-ci ne précise pas les catégories de personnes à comparer. À son sens, la question

COPIE NON CORRIGÉE

préjudicielle vise uniquement à ajouter une condition à la disposition en cause, à savoir que la cotisation doit être établie dans un délai indéterminé après consultation du dossier répressif.

Il réitère ensuite les motifs énoncés dans le cadre de la première question préjudicielle pour démontrer que le régime en cause est raisonnablement justifié. Il ajoute cependant qu'une obligation pour l'administration fiscale d'établir la cotisation dès qu'elle a pu consulter le dossier répressif pourrait justement produire des effets tout aussi préjudiciables pour le contribuable. Dans ce cas, le contribuable pourrait subir diverses cotisations successives, qu'il devrait contester séparément.

Enfin, le Conseil des ministres fait valoir qu'il n'est pas démontré en quoi l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme pourrait être violé, et que la disposition en cause ne porte pas atteinte à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention, dès lors qu'elle est suffisamment précise et qu'il a été démontré qu'elle répond à un besoin social impérieux et qu'elle ne produit pas des effets disproportionnés.

B. Appréciation de la Cour

1. Quant à la disposition en cause et à son contexte

B.1. Les questions préjudicielles portent sur le délai spécial d'imposition dont dispose l'administration fiscale lorsqu'une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui ont précédé celle de l'intentement de l'action.

B.2. En principe, conformément aux articles 353 et 359 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), l'impôt doit être établi au plus tard le 30 juin de l'année suivant celle de l'exercice d'imposition. Il s'agit du délai normal d'imposition qui est applicable lorsque le contribuable a remis sa déclaration à temps.

À côté de cela, l'article 354 du même Code octroie à l'administration fiscale un délai d'imposition extraordinaire, notamment lorsque le contribuable n'a pas remis de déclaration ou lorsqu'il l'a remise tardivement ainsi que lorsqu'est dû un impôt supérieur à celui qui ressort de la déclaration. Pour les exercices d'imposition en cause, ce délai était en principe de trois ans, mais il a été prolongé de deux ans en cas d'infraction, commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, aux dispositions du CIR 1992 ou aux arrêtés pris pour son exécution.

COPIE NON CORRIGÉE

B.3. Outre ces délais d'imposition ordinaire et extraordinaire, l'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992 prévoit un délai spécial d'imposition qui peut s'appliquer même après l'expiration des délais extraordinaires d'imposition. Cette disposition, dans sa version applicable au litige devant la juridiction *a quo*, est libellée comme suit :

« § 1. L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 354, dans les cas où :

[…]

3° une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action;

[…]

§ 2. Dans les cas visés au § 1er, 1°, 3° et 4°, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle :

[…]

2° la décision dont l'action judiciaire visée au § 1er, 3°, a fait l'objet, n'est plus susceptible d'opposition ou de recours; ».

B.4. L'article 358, § 1er, 3°, et § 2, 2°, du CIR 1992, tel qu'il est applicable dans l'affaire devant la juridiction *a quo*, trouve son origine dans l'article 57 de la loi du 5 janvier 1976 « relative aux propositions budgétaires 1975-1976 ». Il ressort des travaux préparatoires que la mesure en cause fait partie d'une série de mesures visant à combattre la fraude fiscale (*Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 742/2, p. 9).

2. En ce qui concerne la première question préjudicielle

B.5.1. Par la première question préjudicielle, la juridiction *a quo* demande si l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'interprétation selon laquelle il peut s'appliquer tant lorsque le contribuable n'a pas du tout mentionné des revenus mobiliers dans sa déclaration que lorsqu'il a effectivement mentionné de tels revenus dans sa déclaration mais leur a appliqué à tort une exonération.

COPIE NON CORRIGÉE

B.5.2. Cette interprétation de la disposition en cause découle de l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 2023 (Cass., 24 mars 2023, ECLI:BE:CASS:2023:ARR.20230324.1N.8) qui a annulé l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 27 avril 2021 et renvoyé la cause devant la juridiction *a quo*. Par cet arrêt, la Cour de cassation a jugé :

« La déclaration de revenus comme étant des revenus exonérés, alors qu'une action en justice révèle que le contribuable a appliqué à tort une exonération d'impôt, implique que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au sens de l'article 358, § 1er, 3°, CIR 1992. Les revenus imposables comprennent en effet les éléments que le contribuable a, à tort, considérés comme étant des revenus exonérés ».

B.6.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut 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. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

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 et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.6.2. L'article 172 de la Constitution est une application particulière du principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale.

B.7. Il appartient au législateur de prendre des mesures qui tendent à lutter contre la fraude fiscale et à garantir une perception correcte des impôts dus. Du reste, l'établissement d'une

COPIE NON CORRIGÉE

taxation dans les cas où l'impôt est dû conformément à la loi constitue, pour l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale.

B.8. Le législateur doit toutefois rechercher un juste équilibre entre l'intérêt légitime qui commande que l'impôt dû soit payé et le souci de ne pas laisser indéfiniment le contribuable dans l'incertitude quant à cette imposition.

B.9. En vertu de l'article 358, § 1er, 3°, en cause, du CIR 1992, l'administration fiscale peut, même après l'expiration des délais prévus à l'article 354 du même Code, établir l'impôt (ou un supplément d'impôt) lorsqu'une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années ayant précédé celle de l'intentement de l'action. En vertu de l'article 358, § 2, 2°, CIR 1992, l'administration fiscale doit agir en ce sens dans un délai de douze mois à compter de la date à laquelle la décision dont a fait l'objet l'action judiciaire en question n'est plus susceptible d'opposition ou de recours.

La disposition en cause a ainsi de lourdes conséquences. Elle permet l'établissement d'un impôt (ou d'un supplément d'impôt) longtemps après l'écoulement des délais visés à l'article 354 du CIR 1992 et du délai, visé à l'article 315 du même Code, dans lequel doivent être conservés les livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables, même lorsque le contribuable n'était pas partie à l'action judiciaire.

À l'égard du contribuable qui a renseigné ses revenus mobiliers dans sa déclaration mais a appliqué à tort une exonération, il faut tenir ces conséquences pour disproportionnées. Ce contribuable n'a pas dissimulé l'existence de revenus à l'administration fiscale de façon telle que ceux-ci ne pourraient apparaître que dans le cadre d'une action judiciaire. L'existence et le montant des revenus, de même que l'application d'une exonération, ressortent de la déclaration. Aussi rien n'empêche l'administration fiscale d'examiner dès la réception de la déclaration la légitimité de l'exonération, en faisant usage à cette fin des moyens d'investigation étendus dont elle dispose, et, le cas échéant, d'établir un impôt (ou un supplément d'impôt) rejetant l'exonération. En outre, l'administration fiscale dispose en tout état de cause des délais mentionnés en B.2 pour établir une cotisation (article 354 du CIR 1992) et éventuellement poser des actes d'investigation (article 333 du CIR 1992).

COPIE NON CORRIGÉE

B.10. Dans l'interprétation que lui confère la juridiction *a quo*, l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

B.11. La disposition en cause est toutefois susceptible d'une autre interprétation. L'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 peut être interprété en ce sens que la déclaration incorrecte de revenus mobiliers comme étant des revenus exonérés n'implique pas que des revenus imposables n'ont pas été déclarés.

Dans cette interprétation, l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

3. En ce qui concerne les deuxième et troisième questions préjudicielles

B.12.1. La juridiction *a quo* a posé les deuxième et troisième questions préjudicielles à titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la Cour répondrait à la première question préjudicielle que l'article 358, § 1er, 3°, du CIR 1992 est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution dans l'interprétation que lui confère la juridiction *a quo*.

B.12.2. Compte tenu de la réponse à la première question préjudicielle, les deuxième et troisième questions préjudicielles n'appellent pas de réponse.

COPIE NON CORRIGÉE

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

1. – L'article 358, § 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, interprété en ce sens que la déclaration incorrecte de revenus mobiliers comme étant des revenus exonérés implique que des revenus imposables n'ont pas été déclarés, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

– L'article 358, § 1er, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, interprété en ce sens que la déclaration incorrecte de revenus mobiliers comme étant des revenus exonérés n'implique pas que des revenus imposables n'ont pas été déclarés, ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

2. Les deuxième et troisième questions préjudicielles n'appellent pas de réponse.

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 novembre 2026.

Le greffier, La présidente,

Nicolas Dupont Joséphine Moerman

COPIE NON CORRIGÉE