Cour constitutionnelle

# Arrêt n° 142/2026
# du 26 novembre 2026
**Numéro du rôle : 8538**

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec les articles 351 et 444, alinéa 2, du même Code, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, posées par le Tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Joséphine Moerman, et des juges Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

## I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 17 septembre 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 26 septembre 2025, le Tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2 et 351 du CIR 1992, viole-t-il le principe de légalité de l'impôt contenu dans l'article 170 de la Constitution, dans l'hypothèse où :

- le contribuable a déposé sa déclaration tardivement avant que l'Administration n'initie une procédure de taxation d'office;

- l'Administration se fonde sur les revenus déclarés tardivement pour procéder à une taxation d'office;

dès lors que l'Administration dispose, en cette hypothèse, du pouvoir discrétionnaire de procéder à une taxation d'office conformément à l'article 351 CIR, ce qui entraîne l'application de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 et le rejet de la déduction des pertes antérieures alors que l'Administration pourrait également dans une telle hypothèse, enrôler la déclaration tardive

COPIE NON CORRIGÉE

selon la procédure ordinaire, en ce compris avec accroissement mais auquel cas, sans application de l'article 207, 7° CIR ?

2. L'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2 et 351 du CIR 1992, viole-t-il le principe d'égalité contenu dans les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans l'hypothèse où :

- le contribuable a déposé sa déclaration tardivement avant que l'Administration n'initie une procédure de taxation d'office;

- l'Administration se fonde sur les revenus déclarés tardivement pour procéder à une taxation d'office;

en ce que ces dispositions traitent différemment des contribuables qui se trouvent dans des situations identiques (déclaration tardive dont les revenus ne sont pas modifiés), selon que le fonctionnaire taxateur fait usage ou non de la faculté que lui offre l'article 351 CIR 92 de taxer d'office;

- dès lors qu'un contribuable à l'égard duquel le fonctionnaire taxateur décide de taxer d'office, sur la base de la faculté qui lui est offerte par l'article 351 CIR, est soumis à la limitation de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 et devra s'acquitter d'un impôt;

- alors qu'un contribuable à l'égard duquel le fonctionnaire taxateur décide, sur la base de son pouvoir d'appréciation discrétionnaire, d'enrôler la déclaration tardive du contribuable sur base de l'article 339 CIR, le cas échéant avec accroissement, n'est pas soumis à la limitation de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 et ne devra pas s'acquitter d'un impôt ou devra s'acquitter d'un impôt moindre ? ».

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me David Heurion, avocat au barreau de Charleroi, a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 7 octobre 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Magali Plovie et Willem Verrijdt, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins que le Conseil des ministres n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendu, 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.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, 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*

La SRL « Logik 44 » dépose tardivement sa déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2019. L'administration fiscale procède ensuite à une taxation d'office à l'égard de cette société. Un accroissement d'impôt de 30 % est appliqué, avec pour conséquence qu'aucune déduction de pertes ne peut être autorisée. Après que sa réclamation administrative a été rejetée, la SRL « Logik 44 » saisit la juridiction *a quo*, qui pose à la Cour les questions préjudicielles reproduites plus haut.

## III. *En droit*

### *A. Position des parties devant la Cour*

A.1. En ce qui concerne la première question préjudicielle, le Conseil des ministres souligne qu'il revient au contribuable de déposer à temps sa déclaration fiscale. Les objectifs de l'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, consistent à garantir l'imposition effective à la suite de contrôles fiscaux et à encourager les entreprises à s'acquitter de leurs obligations fiscales. L'administration fiscale ne peut faire usage de la taxation d'office que si le contribuable ne satisfait pas à ses obligations fiscales. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation, une déclaration tardive doit être assimilée à une absence de déclaration et, dans une telle situation, l'administration fiscale est tenue d'appliquer la procédure de la taxation d'office, comme le prévoit l'article 351 du CIR 1992. Le seul pouvoir d'appréciation dont dispose l'administration fiscale à cet égard consiste à renoncer à imposer l'accroissement d'impôt minimum de 10 % applicable à une première infraction s'il y a absence de mauvaise foi, conformément à l'article 444 du CIR 1992. Dans le litige au fond, le contribuable a déjà déposé à plusieurs reprises une déclaration fiscale tardive. Si, dans une telle situation, l'administration fiscale procédait à une taxation en application de l'article 339 du CIR 1992 au lieu de recourir à la taxation d'office, elle violerait non seulement le principe de légalité en matière fiscale mais également le principe d'égalité et de non-discrimination et le principe de la sécurité juridique.

Le Conseil des ministres ajoute qu'un contribuable qui dépose tardivement sa déclaration fiscale peut s'attendre à être soumis à une taxation d'office, ce qui entraîne notamment l'application de l'interdiction de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992. Dans ces circonstances, il est satisfait au principe de légalité en matière fiscale, tel qu'il est garanti par l'article 170 de la Constitution.

A.2. En ce qui concerne la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres répète que l'administration fiscale doit respecter le cadre légal applicable, et que, sauf si le contribuable est de bonne foi, elle ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation en cas de déclaration fiscale tardive. Ainsi, il ne saurait être question d'une discrimination à l'égard des contribuables visés dans la question préjudicielle. L'administration fiscale est tenue de procéder à une taxation d'office à l'égard de tous les contribuables qui ont déposé tardivement une déclaration fiscale, et doit également refuser d'accorder la déduction de pertes à tous les contribuables qui sont sanctionnés par un accroissement d'impôt.

COPIE NON CORRIGÉE

### *B. Appréciation de la Cour*

#### *1. Quant à la disposition en cause*

B.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 207, alinéa 7 (actuellement l'article 206/3, § 1er), du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019.

L'article 207 du CIR 1992 prévoit la déduction de certains revenus et des pertes antérieures imputées sur les bénéfices imposables. Le septième alinéa de cette disposition, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, prévoit que, dans certaines conditions, une limitation de déduction s'applique à concurrence de la partie du résultat que le contribuable n'a pas déclarée ou a déclarée tardivement, ou de manière incomplète ou inexacte, lorsque l'administration fiscale applique effectivement un accroissement d'impôt d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 %. En principe, le résultat modifié ne peut pas être diminué des déductions fiscales disponibles.

B.2.1. L'article 207, alinéas 1er et 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, dispose :

« Les déductions visées aux articles 199 à 206, 536 et 543 sont déduites comme suit des bénéfices de la période imposable.

[...]

Aucune de ces déductions ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée [...] sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration visée à l'article 346 ou d'une imposition d'office visée à l'article 351 pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 p.c. visés à l'article 444 sont effectivement appliqués, à l'exception dans ce dernier cas des revenus déductibles conformément à l'article 205, § 2 ».

B.2.2. L'article 346 du CIR 1992 prévoit que l'administration fiscale peut rectifier les revenus et les autres éléments que le contribuable a mentionnés dans une déclaration. Elle doit faire connaître la rectification au contribuable, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier celle-ci.

B.2.3. L'article 351 du CIR 1992 dispose que l'administration fiscale peut procéder à la taxation d'office en raison du montant des revenus imposables qu'elle peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose, notamment en cas de remise tardive par le contribuable de sa déclaration fiscale :

« L'administration peut procéder à la taxation d'office en raison du montant des revenus imposables qu'elle peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose, dans les cas où le contribuable s'est abstenu :

COPIE NON CORRIGÉE

– soit de remettre une déclaration dans les délais prévus par les articles 307 à 311 ou par les dispositions prises en exécution de l'article 312;

– soit d'éliminer, dans le délai consenti à cette fin, le ou les vices de forme dont serait entachée sa déclaration;

– soit de communiquer les livres, documents ou registres visés à l'article 315 ou les dossiers, supports ou données visés à l'article 315*bis*;

– soit de fournir dans le délai les renseignements qui lui ont été demandés en vertu de l'article 316;

– soit de répondre dans le délai fixé à l'article 346 à l'avis dont il y est question.

Avant de procéder à la taxation d'office, l'administration notifie au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les motifs du recours à cette procédure, le montant des revenus et les autres éléments sur lesquels la taxation sera basée, ainsi que le mode de détermination de ces revenus et éléments.

Sauf dans la dernière éventualité visée à l'alinéa 1er ou si les droits du Trésor sont en péril pour une cause autre que l'expiration des délais d'imposition ou s'il s'agit de précomptes mobilier ou professionnel, un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cette notification est laissé au contribuable pour faire valoir ses observations par écrit et la cotisation ne peut être établie avant l'expiration de ce délai ».

B.2.4. L'article 444 du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, dispose :

« En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés, déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés, sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 % à 200 % des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés.

En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement.

Le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés et de l'accroissement d'impôt ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés.

L'accroissement ne s'applique que si les revenus non déclarés atteignent 2.500 euros.

COPIE NON CORRIGÉE

Aucun accroissement d'impôt n'est appliqué lorsque la réintégration dans la comptabilité de bénéfices dissimulés, comme prévu aux articles 219 et 233, alinéa 2, est faite dans un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice dissimulé a été réalisé dans les conditions visées dans ce même article 219, alinéa 4 ».

B.3. Les termes « sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration visée à l'article 346 ou d'une imposition d'office visée à l'article 351 pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 p.c. visés à l'article 444 sont effectivement appliqués, à l'exception dans ce dernier cas des revenus déductibles conformément à l'article 205, § 2 » ont été insérés dans l'article 207 du CIR 1992 par l'article 53, 4°, de la loi du 25 décembre 2017 « portant réforme de l'impôt des sociétés », lequel s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2019 (article 86, *A*, de la même loi).

Cette mesure a été justifiée comme suit, lors des travaux préparatoires :

« La présente disposition complète l'article 207, alinéa 2, CIR 92 actuel (devenu l'alinéa 7) afin de garantir l'imposition effective des suppléments à la suite de contrôles.

Pour inciter les entreprises à remplir correctement leurs obligations de déclaration, il n'y aura dorénavant, exception faite des déductions pour RDT non-encore effectuées pour l'année même, plus de déduction fiscale autorisée (cela vaut aussi pour les pertes de l'année d'exercice même) sur les suppléments de la base imposable qui sont établis à la suite d'un contrôle fiscal (base imposable minimale). Cette mesure vise également à obtenir une plus grande conformité des pratiques fiscales (' *compliance* ').

Toutefois, cette disposition ne s'appliquera qu'en cas d'application effective des accroissements visés à l'article 444, CIR 92, d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 p.c.

La taxation effective sans déduction d'éléments déductibles sur les suppléments de base imposable sera d'application lorsqu'un accroissement d'impôt est effectivement appliqué. Dans les cas où un accroissement de 10 p.c. est applicable mais qu'il n'est pas effectivement appliqué (en l'absence de mauvaise foi), la mesure ne trouvera pas à s'appliquer si cela concerne une première infraction.

Dans les autres cas l'impôt devra toujours être effectivement payé par le contribuable.

La disposition en projet s'appliquera donc toujours en cas de fraude, le taux des accroissements étant dans ce cas toujours d'au moins 50 p.c. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2864/001, pp. 94-95).

COPIE NON CORRIGÉE

B.4. Le contenu de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 a été déplacé vers l'article 206/3, § 1er, du même Code par les articles 12 et 15, *c)*, de la loi du 21 janvier 2022 « portant des dispositions fiscales diverses » (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, DOC 55-2351/001, pp. 15-16), lequel s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2022 (article 23 de la même loi).

En outre, l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992 a été modifié par l'article 38 de la loi-programme du 18 juillet 2025 (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, DOC 56-0909/001, pp. 27-30), qui est applicable aux impositions enrôlées à partir du 29 juillet 2025 (article 39 de la même loi-programme).

Ces modifications sont sans incidence sur l'examen des questions préjudicielles. La Cour examine les dispositions précitées dans leurs versions applicables à l'exercice d'imposition 2019.

*2. Quant au fond*

B.5.1. Par la première question préjudicielle, la juridiction *a quo* demande si l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, lu en combinaison avec les articles 351 et 444, alinéa 2, du même Code, est compatible avec le principe de légalité en matière fiscale, tel qu'il est garanti par l'article 170, § 1er, de la Constitution, en ce que l'application de la limitation de déduction visée à l'article 207, alinéa 7, précité, dépend du choix de l'administration fiscale de procéder à une taxation d'office ou non en cas de déclaration tardive.

B.5.2. Par la seconde question préjudicielle, la juridiction *a quo* demande si l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, lu en combinaison avec les articles 351 et 444, alinéa 2, du même Code, est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, tel qu'il est garanti par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Cette question concerne en substance la différence de traitement, en ce qui concerne l'application de la limitation de déduction visée à l'article 207, alinéa 7, précité, entre des contribuables qui ont déposé une déclaration fiscale tardive, selon que l'administration fiscale fait usage ou non d'une taxation d'office pour recouvrer l'impôt.

COPIE NON CORRIGÉE

B.6. Par son arrêt n° 41/2026 du 9 avril 2026 (ECLI:BE:GHCC:2026:ARR.041), la Cour s'est prononcée sur des questions préjudicielles analogues.

La Cour a jugé à cet égard :

« *En ce qui concerne le principe de légalité en matière fiscale*

B.5.1. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

' Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi '.

B.5.2. Il ressort de cette disposition que les éléments essentiels de tout impôt établi au profit de l'autorité fédérale doivent, en principe, être déterminés par une assemblée délibérante démocratiquement élue, et que ces éléments doivent être mentionnés dans la loi au moyen de termes précis, non équivoques et clairs.

Font partie des éléments essentiels de l'impôt : la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

B.5.3. Le principe de légalité en matière fiscale exige ainsi que le législateur indique, en des termes clairs, précis et non équivoques, les actes qui sont imposables, de telle sorte, d'une part, que chacun puisse – en s'entourant au besoin de conseils éclairés – prévoir raisonnablement les conséquences fiscales de ses actes dans un contexte donné, sans que le législateur en arrive à une rigidité excessive qui empêcherait de tenir compte des circonstances ou conceptions changeantes dans l'interprétation ou dans l'application d'une norme fiscale, et, d'autre part, que l'administration fiscale et le juge ne se voient pas conférer un trop grand pouvoir discrétionnaire.

Le principe de légalité n'empêche pas qu'un pouvoir d'appréciation soit conféré à l'administration fiscale sous le contrôle des juridictions. Cela ne signifie pas que les dispositions en cause ne satisfont pas à l'exigence de prévisibilité.

La condition de prévisibilité se trouve remplie lorsque le contribuable peut savoir, à partir du libellé des dispositions législatives et, au besoin, à l'aide de leur interprétation par les juridictions, quels actes sont soumis à l'impôt.

B.6.1. L'accroissement d'impôt visé à l'article 444 du CIR 1992 est une sanction administrative que le législateur a prévue en cas de non-déclaration, en cas de remise tardive de la déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, pourvu que le montant des revenus non déclarés dépasse 2 500 euros.

COPIE NON CORRIGÉE

Les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé par le Roi, d'après la nature et la gravité de l'infraction, sans que le total puisse dépasser le montant des revenus non déclarés.

En vertu de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, l'administration fiscale peut renoncer à imposer l'accroissement d'impôt minimum de 10 % s'il y a ' absence de mauvaise foi '.

B.6.2. L'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 prévoit qu'aucune déduction de la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration visée à l'article 346 ou d'une imposition d'office visée à l'article 351 ' pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 p.c. visés à l'article 444 sont effectivement appliqués '.

Comme le mentionnent les travaux préparatoires cités en B.1.3, il s'ensuit que, lorsque l'administration fiscale renonce, en vertu de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, à imposer l'accroissement d'impôt minimum de 10 %, l'interdiction de déduction des pertes énoncée à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 ne s'applique pas.

L'interdiction de déduction des pertes n'est pas davantage applicable lorsque l'administration fiscale choisit de ne pas procéder à une imposition d'office visée dans les cas énumérés à l'article 351 du CIR 1992.

B.7.1. Le pouvoir d'appréciation attribué à l'administration fiscale peut par conséquent avoir une incidence sur le montant de l'impôt finalement dû.

B.7.2. Ainsi qu'il ressort de ce qui est dit en B.6.1, le législateur lui-même a précisé les circonstances dans lesquelles il peut être renoncé à l'accroissement d'impôt minimum de 10 %. Il a par ailleurs déterminé dans quels cas une imposition d'office peut être établie. La loi fiscale comporte ainsi un minimum de balises d'appréciation, et, dès lors, la portée des dispositions en cause est délimitée.

On ne saurait par ailleurs reprocher au législateur, au nom de la sécurité juridique, de ne pas avoir fixé en l'occurrence des critères à ce point précis que l'administration fiscale et le juge ne disposeraient plus d'aucun pouvoir d'appréciation dans une matière qui se caractérise par une très grande diversité de situations.

Le pouvoir d'appréciation limité que les articles 351 et 444, alinéa 2, du CIR 1992 attribuent à l'administration fiscale est précisément pensé pour donner à celle-ci la possibilité de tenir compte de toutes les circonstances concrètes dont elle dispose.

B.7.3. En outre, l'administration fiscale, lorsqu'elle applique les dispositions en cause dans un cas concret, doit respecter les principes de bonne administration, au rang desquels figurent le devoir de minutie ainsi que les principes de sécurité juridique, d'égalité, de motivation et de proportionnalité. Ces principes empêchent que l'administration fiscale applique de manière arbitraire les dispositions en cause ou qu'elle n'expose pas à suffisance les motifs qui sous-tendent sa décision, ce dont doit s'assurer le juge compétent, le cas échéant.

COPIE NON CORRIGÉE

B.7.4. Enfin, les éventuelles divergences d'interprétation qui pourraient résulter de l'application des dispositions en cause peuvent être corrigées par les recours disponibles.

B.8. Bien que le législateur confère à l'administration fiscale et au juge un certain pouvoir d'appréciation quant à l'application concrète de la possibilité de renoncer à l'imposition d'office visée à l'article 351 du CIR 1992 et à l'accroissement d'impôt minimum de 10 % visé à l'article 444, alinéa 2, de ce Code, et bien que ce pouvoir puisse entraîner d'éventuelles divergences dans la pratique administrative et dans la jurisprudence, ce pouvoir d'appréciation, compte tenu de ce qui est dit en B.7.1 à B.7.4, n'enlève pas aux dispositions fiscales en cause leur caractère suffisamment précis à la lumière du principe de légalité en matière fiscale.

B.9. Il découle de ce qui précède que l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, lu en combinaison avec les articles 351 et 444, alinéa 2, du même Code, est compatible avec l'article 170 de la Constitution.

*En ce qui concerne le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale*

B.10. La Cour doit ensuite examiner si l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, lu en combinaison avec les articles 351 et 444, alinéa 2, de ce Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les contribuables qui ont commis une infraction sont taxés différemment selon que l'administration fiscale procède à une imposition d'office visée à l'article 351 du CIR 1992 ou fait usage de son pouvoir discrétionnaire pour renoncer à l'accroissement d'impôt de 10 % en l'absence de mauvaise foi, visé à l'article 444, alinéa 2, de ce Code.

B.11.1. 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.

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.11.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.12. Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires cités en B.1.3, la mesure en cause, qui consiste à refuser la déduction des pertes imputées sur le bénéfice imposable lorsqu'un accroissement d'impôt est infligé, a été justifiée par la volonté d'inciter les entreprises à remplir correctement leurs obligations de déclaration fiscale.

COPIE NON CORRIGÉE

Plus particulièrement, la mesure en cause a pour objectif de ‘ garantir l’imposition effective des suppléments à la suite de contrôles ’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2864/001, p. 94). Accepter la compensation ou la déduction des pertes dans les cas où il est justifié que l’administration fiscale inflige une sanction sous la forme d’un accroissement calculé sur l’impôt dû reviendrait à diminuer, voire à neutraliser l’effet de celle-ci lorsque l’importance des pertes est telle que celles-ci aboutissent à réduire ou à absorber entièrement le revenu imposable. Une telle conséquence irait à l’encontre de l’objectif de la sanction et pourrait faire naître une égalité de traitement dénuée de justification entre les contribuables qui ont correctement rempli leurs obligations de déclaration dans le délai imparti et ceux qui n’ont pas rempli correctement ces mêmes obligations dans ce délai. Elle risquerait en outre d’entraîner des différences de traitement injustifiées entre les contribuables qui n’ont pas introduit leur déclaration, qui ne l’ont pas introduite à temps ou qui l’ont introduite de manière incomplète ou inexacte et sont susceptibles de se voir infliger la sanction en cause, selon qu’ils sont en mesure ou non de déduire des pertes. La limitation de déduction tend donc aussi à une plus grande conformité des pratiques fiscales.

B.13.1. La Cour doit toutefois encore examiner si la possibilité pour l’administration fiscale de renoncer à l’imposition d’office ou à l’accroissement d’impôt minimum de 10 % en l’absence de mauvaise foi fait naître une différence de traitement non justifiée entre les contribuables.

B.13.2. L’article 351 du CIR 1992 dispose que l’administration fiscale peut procéder à une imposition d’office dans des cas spécifiquement prévus. Ce pouvoir d’appréciation permet à l’administration fiscale et au juge d’avoir égard au principe de proportionnalité.

B.13.3. L’article 444 du CIR 1992 prévoit que l’accroissement d’impôt appliqué selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi, allant de 10 % à 200 % des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés, est fixé d’après la nature et la gravité de l’infraction. La marge importante entre le taux minimum et le taux maximum, le seuil des revenus non déclarés à concurrence de 2 500 euros et la circonstance qu’en l’absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 % permettent au Roi, d’abord, et à l’administration fiscale et au juge, ensuite, de tenir compte du principe de proportionnalité.

B.13.4. La différence de traitement soulevée ne peut être attribuée à la disposition en cause. Elle peut résulter des circonstances de fait dans lesquelles les infractions ont été commises, ainsi que de l’exercice par l’administration fiscale de son pouvoir discrétionnaire de renoncer ou non à l’imposition d’office ou à l’accroissement d’impôt. Comme il est dit en B.7.3, l’administration fiscale doit à cet égard toujours respecter les principes de bonne administration, notamment le devoir de minutie ainsi que les principes de sécurité juridique, d’égalité, de motivation et de proportionnalité. Il revient ensuite au juge compétent de veiller au respect de ces principes.

B.13.5. Il découle des articles 351 et 444, alinéa 2, du CIR 1992 que l’administration fiscale n’a pas une compétence liée. Le juge peut apprécier dans les mêmes limites que l’administration fiscale l’imposition d’office et l’accroissement d’impôt appliqué. Il exerce ce contrôle en pleine juridiction et, dans ce cadre, il peut vérifier si l’imposition d’office et

COPIE NON CORRIGÉE

l'accroissement d'impôt sont justifiés en fait et en droit et s'ils respectent l'ensemble des dispositions légales et des principes généraux auxquels l'administration fiscale doit avoir égard. Ainsi le juge peut-il en particulier vérifier s'il est satisfait aux conditions permettant l'application d'une telle imposition ou d'un tel accroissement.

B.14. Il découle de ce qui précède que l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, lu en combinaison avec les articles 351 et 444, alinéa 2, du même Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ».

B.7. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont mentionnés dans l'arrêt n° 41/2026, précité, l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec les articles 351 et 444, alinéa 2, de ce Code, est compatible avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

COPIE NON CORRIGEE

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec les articles 351 et 444, alinéa 2, de ce Code, ne viole pas les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 26 novembre 2026.

Le greffier, Le président,

Nicolas Dupont Pierre Nihoul

COPIE NON CORRIGÉE