



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 76/2026
du 18 juin 2026
Numéro du rôle : 8523**

En cause : le recours en annulation des articles 38 et 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025, introduit par la SRL « Bloom Tax FL ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Joséphine Moerman et Pierre Nihoul, et des juges Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters et Willem Verrijdt, assistée du greffier Frank Meersschaut, présidée par la présidente Joséphine Moerman,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet du recours et procédure

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 21 août 2025 et parvenue au greffe le 25 août 2025, la SRL « Bloom Tax FL » a introduit un recours en annulation des articles 38 et 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025 (publiée au *Moniteur belge* du 29 juillet 2025).

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Ann Lauwens, conseillère au SPF Finances, a introduit un mémoire.

Par ordonnance du 22 avril 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Yasmine Kherbache et Michel Pâques, 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.

II. *En droit*

- A -

A.1. La SRL « Bloom Tax FL », partie requérante, demande l'annulation des articles 38 et 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025, qui introduisent dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) la « suppression de l'accroissement d'impôts en cas de bonne foi ».

A.2.1. La partie requérante prend un premier moyen de la violation, par l'article 38 de la loi-programme du 18 juillet 2025, des articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qui concerne le champ d'application matériel de la présomption de bonne foi. Bien que le titre 2 et le chapitre 4 de la loi-programme du 18 juillet 2025 soient formulés de manière assez large, la non-application d'accroissements d'impôts en cas de bonne foi n'est introduite qu'à l'article 444 du CIR 1992, de sorte que la présomption de bonne foi s'applique uniquement aux impôts sur les revenus et non aux autres impôts fédéraux, tels que la TVA. De ce fait, une même infraction peut être considérée, dans le contexte des impôts sur les revenus, comme une infraction de bonne foi à laquelle aucun accroissement d'impôt n'est appliqué et, dans le contexte de la TVA, comme une infraction non frauduleuse pour laquelle une amende de TVA proportionnelle de 10 % est infligée, alors que l'accord du Gouvernement fédéral De Wever indiquait expressément que « le droit à l'erreur » devait valoir pour tous les impôts. Selon la partie requérante, cette limitation n'est pas raisonnablement justifiée.

A.2.2. Le Conseil des ministres soutient que la partie requérante ne demande pas tant l'annulation de la disposition attaquée mais soulève une lacune dans la législation, à savoir l'absence d'une règle analogue dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Dès lors, l'annulation de la disposition attaquée n'aura pas pour effet que la partie requérante ne puisse se voir infliger un accroissement d'impôt pour des infractions en matière de TVA.

En ce qui concerne la violation alléguée du principe d'égalité et de non-discrimination, le Conseil des ministres fait valoir que les catégories de contribuables identifiées ne sont pas comparables. L'impôt des personnes physiques étant un impôt direct et la TVA un impôt indirect, tous deux sont différents et s'inscrivent dans des logiques très éloignées. Les systèmes de sanction en matière d'impôts directs et en matière d'impôts indirects sont soumis à leurs propres règles, qui étaient déjà en vigueur avant l'introduction de la disposition attaquée. En outre, en application de l'instruction 2018/I/41, une remise automatique de l'amende en cas de première infraction commise de bonne foi existe déjà depuis le 1er janvier 2018 pour certaines infractions en matière de TVA.

A.3.1. Dans son deuxième moyen, la partie requérante dénonce la violation des articles 10 et 11 de la Constitution par l'article 38 de la loi-programme du 18 juillet 2025, de nouveau en ce qui concerne le champ d'application matériel de la présomption de bonne foi. L'application de cette présomption est exclue en cas d'application de l'article 351 du CIR 1992, c'est-à-dire lorsque l'administration fiscale procède à une taxation d'office. Dans un tel cas, il ne peut être renoncé à un accroissement d'impôt pour une première infraction fiscale que si le contribuable démontre sa bonne foi. Il ressort de l'énumération contenue dans l'article 351 du CIR 1992 que la présomption légale de bonne foi prévue à l'article 38 précité n'est pas appliquée en cas de non-déclaration ou en cas de déclaration tardive à l'impôt sur les revenus, de sorte qu'elle ne vaut que pour une déclaration inexacte ou pour une déclaration incomplète mais introduite à temps. Par conséquent, les contribuables qui ont introduit une déclaration correcte mais tardive ne bénéficieront pas de la présomption de bonne foi, alors que ceux qui ont introduit une déclaration incorrecte mais dans le respect des délais impartis en bénéficieront, ce qui ne saurait être raisonnablement justifié.

A.3.2. Selon le Conseil des ministres, la partie requérante fait une lecture erronée de l'article 38 de la loi-programme du 18 juillet 2025, combiné avec l'article 351 du CIR 1992. Il ne suffit pas de se trouver dans l'une des situations énumérées à l'article 351 pour que la présomption de bonne foi ne s'applique pas. Ce n'est que lorsque l'administration fiscale procède effectivement à la taxation d'office que la présomption de bonne foi ne s'applique pas.

Le Conseil des ministres ajoute que la différence de traitement entre un contribuable qui a introduit une déclaration inexacte ou une déclaration incomplète mais dans le respect des délais impartis et le contribuable qui a introduit une déclaration correcte mais tardive est raisonnablement justifiée. Une déclaration introduite tardivement entrave l'exercice par l'administration fiscale de sa tâche de contrôle, tandis qu'une déclaration introduite dans les temps mais incorrecte lui permet de contrôler les données introduites et de réclamer au contribuable des informations si certaines données semblent inexactes. En outre, en cas de taxation d'office, le contribuable a encore la possibilité de démontrer qu'il a agi de bonne foi, de sorte qu'il ne se verra pas infliger un accroissement d'impôt pour une première infraction.

A.4.1. La partie requérante prend un troisième moyen de la violation, par l'article 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qui concerne l'effet dans le temps de l'article 38 de la loi-programme précitée. Le caractère pénal des accroissements d'impôts prévus à l'article 444 du CIR 1992 signifie que le principe de la rétroactivité de la loi pénale plus douce doit être appliqué à toutes les impositions pour lesquelles le contribuable s'est vu infliger un accroissement d'impôt de 10 % pour une première infraction commise de bonne foi, pour autant que ces impositions ne soient pas encore définitives et qu'elles puissent encore être soumises à l'appréciation d'une instance administrative ou judiciaire.

L'article 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025 viole également le principe d'égalité en ce qu'il fait naître une différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui ont commis une première infraction fiscale de bonne foi et qui ne se voient pas infliger un accroissement d'impôt dès lors que l'imposition fiscale a été enrôlée à partir du 29 juillet 2025 et, d'autre part, les contribuables qui ont commis une première infraction fiscale de bonne foi mais pour qui l'imposition fiscale a été enrôlée avant le 29 juillet 2025 et qui se voient dès lors infliger un accroissement d'impôt, même si l'imposition fiscale n'avait pas encore acquis un caractère définitif le 29 juillet 2025.

A.4.2. Le Conseil des ministres estime que l'article 38 de la loi-programme du 18 juillet 2025 ne modifie pas le taux de l'accroissement d'impôt infligé, tel qu'il est prévu à l'article 225 de l'arrêté royal du 27 août 1993 « d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 ». L'article 38 se limite à faire peser la charge de la preuve sur l'administration fiscale lorsqu'elle souhaite infliger un accroissement d'impôt, et ne prévoit pas une réduction du taux de l'accroissement d'impôt. Si, pour les impositions enrôlées à partir du 29 juillet 2025, l'administration fiscale constate que la présomption légale de bonne foi ne peut être appliquée, elle démontrera l'absence de bonne foi du contribuable et infligera alors un accroissement d'impôt de 10 %. En soi, cela n'affecte en rien la situation antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 38. Le fait d'appliquer l'article 38 de la loi-programme du 18 juillet 2025 aux impositions enrôlées à partir de l'entrée en vigueur de cette loi-programme est également raisonnablement justifié : ce n'est qu'au moment où l'imposition est établie qu'un accroissement d'impôt peut effectivement être appliqué et qu'une présomption légale de bonne foi peut être invoquée.

Dès lors que le taux de l'accroissement d'impôt n'a aucunement été modifié et que l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation est raisonnablement justifiée, le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Le recours en annulation porte sur les articles 38 et 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025, qui introduisent dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) la « suppression de l'accroissement d'impôts en cas de bonne foi ».

Ces dispositions consacrent le « droit à l'erreur » qui était prévu dans l'accord du Gouvernement fédéral du 31 janvier 2025. Elles adaptent en particulier les conditions dans lesquelles un premier accroissement d'impôt est appliqué :

« La loi ne parle plus de la possibilité pour l'administration de renoncer à l'accroissement d'impôt en l'absence de mauvaise foi du contribuable.

Elle introduit désormais une présomption réfragable de bonne foi dans le chef du contribuable lorsqu'il est en situation d'infraction pour la première fois » (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, DOC 56-0909/001, p. 27).

Il s'ensuit que l'accroissement d'impôt n'est pas appliqué à l'égard du contribuable lorsque ce dernier se trouve pour la première fois en situation d'infraction, à moins que l'administration fiscale, à qui incombe la charge de la preuve, puisse démontrer que le contribuable n'a pas agi de bonne foi. En d'autres termes, « il est renoncé à l'accroissement d'impôt pour la première infraction sans intention d'éluder l'impôt commise de bonne foi par le contribuable » (circulaire n° 2025/C/49 du 28 juillet 2025 relative aux « modifications apportées par la loi-programme du 18 [juillet] 2025 [(*MB* 29.07.2025)] à l'article 444 du CIR 92) », point 5.1).

B.1.2. Avant la modification apportée par l'article 38 attaqué, l'article 444, alinéa 3, du CIR 1992 disposait qu'« en l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 p.c. d'accroissement ».

B.1.3. Les articles 38 et 39, attaqués, de la loi-programme du 18 juillet 2025 disposent :

« Art. 38. Dans l'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié en dernier lieu par la loi du 22 décembre 2023, l'alinéa 3 est remplacé par ce qui suit :

‘ Il est renoncé à l'accroissement d'impôt pour la première infraction commise de bonne foi.

La bonne foi est, jusqu'à preuve du contraire, présumée exister dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction, sauf en cas d'application de l'article 351. ’.

Art. 39. Le présent chapitre s'applique à des impositions enrôlées à partir de la publication de la présente loi au *Moniteur belge* ».

L'article 38, attaqué, de la loi-programme du 18 juillet 2025 modifie l'article 444 du CIR 1992 en faveur du contribuable en instaurant la présomption de bonne foi. Le postulat est qu'un contribuable n'est « pas un fraudeur par définition » (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, DOC 56-0909/010, p. 63).

L'article 39, attaqué, de la loi-programme du 18 juillet 2025 règle le champ d'application temporel de l'article 38 précité et dispose que l'article 444, alinéa 3, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par ledit article 38, s'applique aux impositions enrôlées à partir de « la publication de [cette] loi au *Moniteur belge* », c'est-à-dire aux impositions enrôlées à partir du 29 juillet 2025.

B.1.4. L'article 444 du CIR 1992, ainsi modifié, dispose actuellement :

« 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 ou déclarés tardivement, 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 ou déclarés tardivement.

En cas de déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement du précompte professionnel visée au titre 6, chapitre 1er, section 4, sous-section 3, les précomptes dus sont majorés d'un accroissement 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 % de la dispense de versement de précompte professionnel incorrectement déclaré.

Il est renoncé à l'accroissement d'impôt pour la première infraction commise de bonne foi.

La bonne foi est, jusqu'à preuve du contraire, présumée exister dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction, sauf en cas d'application de l'article 351.

Le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement et de l'accroissement d'impôt visé à l'alinéa 1er ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés ou déclarés tardivement.

L'accroissement visé à l'alinéa 1er ne s'applique que si les revenus non déclarés ou déclarés tardivement atteignent 2 500 euros ».

B.1.5. Les travaux préparatoires de la loi-programme du 18 juillet 2025 mentionnent :

« Cette présomption [de bonne foi] peut, sauf application de l'article 351, CIR 92, être renversée par l'administration de deux manières : en démontrant soit que le contribuable n'est pas de bonne foi soit que le contribuable agit avec intention d'éluder l'impôt.

La rédaction de l'article 444 permet ainsi de maintenir une nuance qui découle du fait qu'un des éléments déterminant[s] pour l'appréciation des sanctions administratives en matière fiscale est l'absence ou la présence de l'intention d'éluder l'impôt.

[...]

La bonne foi peut être interprétée comme suivant le sens de l'article 1.9 du Code civil.

[...]

En effet, bien qu'il soit renoncé à l'accroissement pour une première infraction, cela ne change pas la nature de l'infraction qui reste [bel] et bien prise en compte dans l'historique du contribuable. [...]

L'infraction qui sera prise en compte pour l'historique du contribuable, le sera dans le tableau correspondant à la qualification qui sera donnée à l'infraction à la suite du renversement de la présomption.

Cela veut dire que le contribuable sera considéré, soit comme ayant réalisé une première infraction sans intention d'éluder l'impôt soit comme ayant réalisé une première infraction avec intention d'éluder l'impôt.

[...]

L'article 444 prévoit également dans son alinéa 3 que la dérogation à l'application d'un accroissement d'impôt ne pourra s'appliquer en cas d'application de l'article 351 du CIR 92.

Ce dernier prévoit les cas dans [lesquels] l'administration fiscale procède à une taxation d'office.

Il est en effet difficilement concevable qu'il puisse encore être question de bonne foi en cas de taxation d'office, dans la mesure où de tels cas sont généralement précédés d'une certaine correspondance (rappels, etc.) et où, dans certains cas, une obstruction délibérée à l'enquête fiscale peut être constatée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, DOC 56-0909/001, pp. 28-30).

Quant au fond

B.2. Les moyens sont pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lesquels 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.3. En matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. La compétence de prévoir des majorations d'impôts ou d'y renoncer est inhérente au pouvoir de taxer. Il appartient au législateur de déterminer les modalités et les conditions d'une majoration d'impôt. Il n'appartient pas à la Cour de statuer sur l'opportunité ou le caractère souhaitable de cette majoration. Les choix de société qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent de la liberté d'appréciation du législateur. La Cour ne peut censurer de tels choix politiques et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont déraisonnables.

En ce qui concerne l'article 38, attaqué, de la loi-programme du 18 juillet 2025 (champ d'application matériel de la présomption de bonne foi)

B.4. Dans le premier moyen, la partie requérante soutient que la limitation du champ d'application matériel de la présomption de bonne foi aux impôts sur les revenus et l'exclusion d'autres impôts fédéraux, en particulier de la TVA, ne sauraient être raisonnablement justifiées.

Il en résulterait une différence de traitement injustifiée entre les contribuables, selon qu'ils sont soumis aux impôts sur les revenus ou à d'autres impôts fédéraux.

Dès lors que, dans sa requête, la partie requérante n'évoque comme « autre impôt fédéral » que la TVA, la Cour limite son examen du moyen dans cette mesure.

B.5.1. Contrairement à ce que prétend le Conseil des ministres, les catégories de contribuables à comparer, à savoir les contribuables à l'impôt sur les revenus et les personnes assujetties à la TVA, sont comparables. Il ne faut pas confondre différence et non-comparabilité. La circonstance qu'il s'agit de personnes soumises à deux impôts distincts, lesquels ont chacun une logique et un mécanisme de sanction propres, peut certes constituer un élément dans l'appréciation d'une différence de traitement, mais elle ne saurait suffire pour conclure à la non-comparabilité, au risque de vider de sa substance le contrôle exercé au regard du principe d'égalité et de non-discrimination.

B.5.2. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir la constatation que la personne est un contribuable à l'impôt sur les revenus ou qu'elle est assujettie à la TVA.

B.5.3. Il ressort des travaux préparatoires de la loi-programme du 18 juillet 2025 mentionnés en B.1.1 et en B.1.5 que le législateur a adapté les conditions auxquelles un premier accroissement d'impôt peut être appliqué à un contribuable, afin que ce dernier ne soit plus considéré par définition comme un fraudeur. Le ministre des Finances a déclaré ce qui suit dans le rapport de la première lecture du projet de loi-programme :

« Ce qui est important, c'est le message que le gouvernement souhaite transmettre avec cette mesure, en partant de la bonne foi du contribuable et non de la mauvaise foi » (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, DOC 56-0909/010, p. 62).

Et d'ajouter qu'« actuellement, il n'est pas prévu d'étendre la présomption de bonne foi à d'autres impôts (comme la TVA) » (*ibid.*, p. 63).

B.6.1. Par l'accroissement d'impôt, le législateur vise à établir une sanction administrative afin de prévenir et de réprimer la fraude qui découlerait de l'absence de déclaration fiscale, de sa remise tardive ou du caractère incomplet ou inexact de la déclaration. L'accroissement d'impôt est calculé, d'une part, en fonction de la nature et de la gravité de l'infraction, lesquelles définissent le pourcentage de l'accroissement, et, d'autre part, en fonction de son assiette, laquelle dépend de l'impôt dû sur les revenus déclarés tardivement.

B.6.2. La possibilité d'accroître l'impôt s'oppose à l'obligation, présentement attaquée, pour l'administration fiscale de renoncer à cet accroissement en cas de première infraction.

Cette présomption de bonne foi s'applique uniquement en matière d'impôt sur les revenus, aux situations énumérées à l'article 444 du CIR 1992, qui donnent en principe lieu à un accroissement d'impôt, et elle ne vaut pas en cas d'application de l'article 351 du CIR 1992, à savoir lorsque l'administration fiscale procède à une taxation d'office.

B.6.3. Le législateur ne peut, sans violer le principe d'égalité et de non-discrimination, instaurer une différence entre des catégories comparables de contribuables, si cette différence n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée. En matière fiscale, ce principe n'impose toutefois pas au législateur d'uniformiser complètement les procédures fixées pour les divers impôts.

B.6.4. Une différence de traitement entre certaines catégories de contribuables qui découle de l'application de régimes fiscaux différents, y compris pour une même opération imposable, et des procédures qu'ils contiennent, dans des circonstances différentes, n'est pas discriminatoire en soi. Il ne saurait y avoir discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées.

B.6.5. En l'espèce, eu égard au large pouvoir d'appréciation dont il dispose et compte tenu de la spécificité du mécanisme de sanction applicable aux impôts sur les revenus, lequel se distingue en de nombreux points du régime des sanctions prévues en matière de TVA, le

législateur a pu décider de limiter l'application de la présomption de bonne foi aux accroissements d'impôts sur les revenus prévus à l'article 444 du CIR 1992.

Il n'est pas démontré que la non-application d'une présomption analogue en matière de TVA entraîne une limitation disproportionnée des droits des contribuables concernés.

B.7. Le premier moyen n'est pas fondé.

B.8. Dans le deuxième moyen, la partie requérante soutient que l'exclusion de la présomption de bonne foi en cas d'application de l'article 351 du CIR 1992, c'est-à-dire en cas de taxation d'office, ne saurait être raisonnablement justifiée.

B.9.1. En ce qui concerne le deuxième moyen, le Conseil des ministres soutient que la partie requérante se fonde sur une prémisse erronée lorsqu'elle affirme que la présomption de bonne foi s'appliquera aux seuls contribuables qui ont introduit une déclaration inexacte mais dans les temps, et non aux contribuables qui ont introduit une déclaration tardivement ou qui n'ont pas introduit de déclaration.

B.9.2. L'article 351 du CIR 1992 dispose :

« 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 :

- 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.

[...] ».

L'utilisation par le législateur du terme « peut » à l'article 351 du CIR 1992 signifie que l'administration fiscale n'est pas tenue de procéder à une taxation d'office. Une taxation ordinaire demeure possible.

B.9.3. Selon les travaux préparatoires cités en B.1.5, la non-application de la présomption de bonne foi en cas de taxation d'office repose sur le fait qu'il est « difficilement concevable qu'il puisse encore être question de bonne foi en cas de taxation d'office, dans la mesure où de tels cas sont généralement précédés d'une certaine correspondance (rappels, etc.) et où, dans certains cas, une obstruction délibérée à l'enquête fiscale peut être constatée » (*Doc. parl., Chambre, 2024-2025, DOC 56-0909/001, pp. 30*).

En outre, le législateur, compte tenu du large pouvoir d'appréciation dont il dispose en matière fiscale, peut raisonnablement traiter différemment le contribuable qui introduit une déclaration inexacte ou incomplète et le contribuable qui n'a pas introduit sa déclaration ou qui l'a introduite tardivement, dans la mesure où la présomption de bonne foi ne s'applique que dans le premier cas. Comme le souligne le Conseil des ministres, une déclaration introduite tardivement entrave l'exercice par l'administration fiscale de sa tâche de contrôle, tandis qu'une déclaration introduite dans les temps mais incorrecte lui permet de contrôler les données introduites et de réclamer au contribuable des informations si certaines données semblent inexactes. En outre, en cas de taxation d'office, le contribuable a encore la possibilité de démontrer qu'il a agi de bonne foi, de sorte qu'il ne se verra pas infliger un accroissement d'impôt pour une première infraction.

B.10. Le deuxième moyen n'est pas fondé.

En ce qui concerne l'article 39, attaqué, de la loi-programme du 18 juillet 2025 (le champ d'application temporel)

B.11. Dans le troisième moyen, la partie requérante dénonce la violation, par l'article 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le principe de la rétroactivité de la loi pénale plus douce devrait avoir pour effet que la présomption de bonne foi doive s'appliquer à toutes les impositions qui ne sont pas encore définitives et qui peuvent encore être soumises à l'appréciation d'une instance administrative ou judiciaire.

B.12. L'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même, il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ».

B.13.1. Dès lors que l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme s'applique aux seules sanctions de nature pénale, la Cour doit examiner si l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 est une sanction de nature pénale.

B.13.2. Par son arrêt n° 12/2025 du 30 janvier 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.012), la Cour a jugé que l'accroissement d'impôt qui peut être infligé en vertu de l'article 444 du CIR 1992 en cas d'absence de déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte a un caractère répressif prédominant et constitue dès lors une sanction de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (voy. les arrêts n^{os} 61/2014, ECLI:BE:GHCC:2014:ARR.061, 7/2019, ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007, et 149/2022, ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.149, pour la même qualification au sens de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme).

Une sanction qui est de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme l'est également pour l'application de l'article 7 de cette Convention (CEDH, 15 mai 2008, *Nadtochiy c. Ukraine*, ECLI:CE:ECHR:2008:0515JUD000746003,

§ 32; 4 octobre 2016, *Žaja c. Croatie*, ECLI:CE:ECHR:2016:1004JUD003746209, § 86; 17 juin 2021, *Miniscalco c. Italie*, ECLI:CE:ECHR:2021:0617JUD005509313, § 50).

B.13.3. Tant la Cour constitutionnelle (arrêts n^{os} 97/2012, ECLI:BE:GHCC:2012:ARR.097, 26/2013, ECLI:BE:GHCC:2013:ARR.026, et 133/2019, ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.133) que la Cour de cassation (Cass., 18 février 2002, ECLI:BE:CASS:2002:ARR.20020218.6) considèrent l'application de la loi pénale plus douce comme un principe général de droit. Le même principe constitue en outre un des principes généraux du droit de l'Union que le juge national doit respecter lorsqu'il applique le droit national qui a été adopté en vue de l'exécution du droit de l'Union (CJCE, grande chambre, 3 mai 2005, *Berlusconi e.a.*, C-387/02, C-391/02 et C-403/02, ECLI:EU:C:2005:270, point 69).

Dans l'arrêt *Scoppola c. Italie* (n^o 2) du 17 septembre 2009 (ECLI:CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 108), confirmé par l'arrêt *Cesarano c. Italie* du 17 octobre 2024 (ECLI:CE:ECHR:2024:1017JUD007125016, §§ 62-63), la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme « ne garantit pas seulement le principe de non-rétroactivité des lois pénales plus sévères, mais aussi, et implicitement, le principe de rétroactivité de la loi pénale plus douce ».

B.13.4. Le principe général de la rétroactivité de la loi pénale plus douce s'applique dans la mesure où une décision pénale définitive n'a pas encore été prononcée.

Par ailleurs, le principe de la rétroactivité de la loi pénale plus douce vaut également pour les accroissements d'impôt qui peuvent être qualifiés de « pénaux » au sens des dispositions conventionnelles précitées, comme c'est le cas en l'espèce.

B.14.1. La Cour doit encore examiner si l'article 38, attaqué, de la loi-programme du 18 juillet 2025 peut être considéré comme une loi pénale plus douce au sens de l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme. Pour l'application du principe de la rétroactivité de la loi pénale plus douce, il est important de savoir si une incrimination déterminée a été abrogée ou si elle fait désormais l'objet d'une sanction plus douce.

B.14.2. Les travaux préparatoires de la loi-programme du 18 juillet 2025 mentionnent :

« Il ressort de l'article 39 de l'avant-projet que le remplacement de l'article 444, alinéa 3, du CIR 92, prévu par l'article 38 de l'avant-projet, ' s'applique à des accroissements d'impôts enrôlés à partir du 1er juillet 2025 '.

À la question de savoir ce que l'on entend par ' accroissements d'impôts ' qui sont ' enrôlés ', le délégué a répondu ce qui suit :

' Le moment de l'enrôlement déterminera en effet s'il y a lieu d'appliquer les anciens termes de l'article 444 du CIR 92 (et les tableaux correspondants dans l'AR/CIR 92) ou son nouveau libellé '.

Et le délégué d'ajouter :

' L'intention était de s'aligner autant que possible sur la procédure d'imposition. Après une déclaration (présumée exacte), intervient un contrôle, qui donne lieu à un avis de rectification. S'ensuit enfin l'établissement de l'imposition (enrôlement) et la motivation des raisons pour lesquelles les observations du contribuable ont été (ou n'ont pas été) prises en considération.

C'est à ce moment que l'accroissement d'impôt peut effectivement être appliqué.

Il paraissait dès lors logique de s'aligner sur ce principe et d'indiquer à partir de quand la présomption légale s'applique (dans le temps), c'est-à-dire quand l'accroissement d'impôt effectif prend effet. ' » (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, DOC 56-0909/001, p. 340).

B.14.3. Le fait que l'article 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025 renvoie à la date de publication au *Moniteur belge* pour définir le champ d'application temporel signifie que la présomption de bonne foi ne s'applique qu'aux impositions enrôlées à partir du 29 juillet 2025.

B.14.4. D'après les travaux préparatoires de la loi-programme du 18 juillet 2025 mentionnés en B.1.1, le législateur a tempéré l'article 444 du CIR 1992 de deux manières. Tout d'abord, l'article 444, alinéa 3, du CIR 1992 prévoit qu'il est désormais renoncé à l'accroissement d'impôt en cas de première infraction commise de bonne foi. Cela comprend l'obligation, et non plus la possibilité, pour l'administration fiscale, de renoncer à l'accroissement d'impôt. En outre, une présomption réfragable de bonne foi s'applique à l'égard du contribuable lorsqu'il se trouve en situation d'infraction pour la première fois. La charge de la preuve incombant à l'administration fiscale est par conséquent durcie (*Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, DOC 56-0909/001, p. 27).

En conséquence, l'article 38, attaqué, de la loi-programme du 18 juillet 2025 doit être considéré comme une loi pénale plus douce au sens de l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, de sorte qu'il n'est pas raisonnablement justifié que le champ d'application temporel de l'article 38 de la loi-programme du 18 juillet 2025 soit limité aux impositions enrôlées à partir du 29 juillet 2025.

B.14.5. Toutefois, le principe de la rétroactivité de la loi pénale plus douce, tel qu'il est mentionné en B.13.4, ne s'applique que dans la mesure où une décision pénale définitive n'a pas encore été prononcée. La présomption de bonne foi doit donc s'appliquer aux impositions qui ne sont pas encore définitives et qui peuvent encore être soumises à l'appréciation d'une instance administrative ou judiciaire.

B.15. Le troisième moyen est fondé. L'article 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025 doit être annulé en ce qu'il ne concerne pas les impositions qui ne sont pas encore définitives et qui peuvent encore être soumises à l'appréciation d'une instance administrative ou judiciaire.

Par ces motifs,

la Cour

1. annule l'article 39 de la loi-programme du 18 juillet 2025 en ce que cette disposition ne concerne pas les impositions qui ne sont pas encore définitives et qui peuvent encore être soumises à l'appréciation d'une instance administrative ou judiciaire;

2. rejette le recours pour le surplus.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 18 juin 2026.

Le greffier,

La présidente,

Frank Meersschaut

Joséphine Moerman