



Cour constitutionnelle

Arrêt n° 41/2026
du 9 avril 2026
Numéros du rôle : 8442, 8470 et 8475

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 208, 351 et 444, alinéa 2, du même Code, tels qu'ils étaient applicables pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, posées par le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles, par le Tribunal de première instance du Limbourg, division de Hasselt, et par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

a. Par jugement du 11 février 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 mars 2025, le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« L'ancien article 207, alinéa 7, *in fine* (actuellement l'article 206/3, § 1er, *in fine*), du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du même Code, viole-t-il les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que ces dispositions permettent à l'administration fiscale, en l'absence de mauvaise foi de la part du contribuable, de décider d'établir ou non une cotisation supplémentaire à l'impôt des sociétés, sans fixer des critères objectifs à cette fin ? ».

b. Par jugement du 24 avril 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 2 mai 2025, le Tribunal de première instance du Limbourg, division de Hasselt, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été [modifié] par l'article 53, 1°, de la loi du 25 décembre 2017 (et tel qu'il était applicable pour l'exercice

d'imposition 2020), lu en combinaison avec l'article 208 du même Code, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que cette disposition ne fait pas de distinction entre les sociétés liquidées et les sociétés non liquidées, de sorte qu'une société non liquidée conserve la possibilité d'utiliser encore les pertes professionnelles antérieures et les pertes de la période imposable lors de périodes imposables ultérieures, alors qu'une société liquidée ne pourra plus utiliser ces mêmes pertes lors de la moindre période imposable, si bien que, pour la société liquidée, l'impôt constitue en soi une sanction, et que, pour la société non liquidée, il ne constitue théoriquement qu'un acompte à valoir sur des impôts qui seront dus lors de périodes imposables ultérieures ? ».

c. Par arrêt du 6 mai 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 mai 2025, la Cour d'appel de Gand 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 2020, lu en combinaison avec l'article 351 du même Code, viole-t-il le principe de légalité contenu dans l'article 170 de la Constitution, en ce que son application dépend du choix de l'agent taxateur, en cas de déclaration tardive, d'appliquer ou non l'article 351 précité et, partant, d'appliquer ou non la limitation de déduction prévue audit article 207, alinéa 7 ? »;

2. « L'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2020, lu en combinaison avec l'article 351 du même Code, viole-t-il le principe d'égalité contenu dans les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que ces dispositions traitent différemment des contribuables qui se trouvent dans la même situation, selon que l'agent taxateur fait application ou non de l'article 351 précité, étant donné

- qu'un contribuable accusant des pertes fiscales (reportables) qui a introduit sa déclaration tardivement et dont la déclaration ne fait pas l'objet d'une rectification par l'agent taxateur est soumis à l'interdiction de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 et sera effectivement redevable de l'impôt sur l'intégralité de la base imposable si l'agent taxateur décide de faire application de l'article 351 du Code des impôts sur les revenus 1992, alors

- qu'un contribuable accusant des pertes fiscales (reportables) qui a introduit sa déclaration tardivement et dont la déclaration ne fait pas l'objet d'une rectification par l'agent taxateur n'est pas soumis à l'interdiction de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 et peut imputer sur la base imposable ses pertes fiscales (reportées) si l'agent taxateur décide de ne pas appliquer l'article 351 du Code des impôts sur les revenus 1992 ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 8442, 8470 et 8475 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Colisée Belgium », assistée et représentée par Me Mathieu Isenbaert, avocat au barreau de Bruxelles (dans l'affaire n° 8442);

- Cornelia Janssen, en sa qualité de liquidateur de la SRL « Jerjill », assistée et représentée par Me Philippe Renier et Me Zeger Snoeckx, avocats au barreau du Limbourg (dans l'affaire n° 8470);

- la SRL « Balance », assistée et représentée par Me Marian Vandebroek et Me Jan Van Hemelen, avocats au barreau d'Anvers (dans l'affaire n° 8475);

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Ida Bollingh, avocate au barreau de Bruxelles (dans toutes les affaires).

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Colisée Belgium »;
- Cornelia Janssen, en sa qualité de liquidateur de la SRL « Jerjill »;
- la SRL « Balance ».

Par ordonnance du 28 janvier 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteuses Joséphine Moerman et Emmanuelle Bribosia, a décidé que les affaires étaient 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 les affaires seraient mises en délibéré.

À la suite de la demande d'une partie à être entendue, la Cour, par ordonnance du 11 février 2026, a fixé l'audience au 4 mars 2026.

À l'audience publique du 4 mars 2026 :

- ont comparu :
 - . Me Mathieu Isenbaert, pour la SA « Colisée Belgium »;
 - . Me Zeger Snoeckx, également *loco* Me Philippe Renier, pour Cornelia Janssen, en sa qualité de liquidateur de la SRL « Jerjill »;
 - . Me Ida Bollingh, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteuses Joséphine Moerman et Emmanuelle Bribosia ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises 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. Les faits et la procédure antérieure

Quant à l'affaire n° 8442

Les parties contestent la déductibilité des frais professionnels non récurrents enregistrés par la SA « Colisée Belgium ». Le Tribunal néerlandophone de première instance de Bruxelles considère que l'administration fiscale a, à juste titre, rejeté les frais professionnels et appliqué un accroissement d'impôt de 10 %, étant donné que la SA « Colisée Belgium » avait introduit une déclaration incorrecte sans intention d'éviter l'impôt. Le Tribunal de première instance considère ensuite que l'accroissement d'impôt est proportionné à la nature et à la gravité de l'infraction commise et que le principe de proportionnalité ne s'oppose pas à l'application conjointe de l'accroissement d'impôt et de l'interdiction de déduction des pertes lorsqu'aucun impôt des sociétés n'est dû. L'interdiction de déduction visée à l'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) entend en effet inciter les entreprises à remplir correctement leurs obligations de déclaration. Par contre, le Tribunal de première instance accède à la demande de la SA « Colisée Belgium » d'interroger la Cour sur la compatibilité, avec les dispositions constitutionnelles citées, du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale d'appliquer un accroissement d'impôt et d'établir dès lors une cotisation supplémentaire.

Quant à l'affaire n° 8470

Le liquidateur de la SRL liquidée « Jerjill » conteste l'application d'un accroissement d'impôt de 10 % et l'interdiction de déduction des pertes en raison d'une déclaration incorrecte. À la demande du liquidateur, le Tribunal de première instance du Limbourg, division de Hasselt, avant de statuer, demande à la Cour si l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 n'établit pas, sans justification raisonnable, une identité de traitement entre les sociétés liquidées et les sociétés non liquidées, en ce que les sociétés liquidées n'ont pas la possibilité d'utiliser lors de périodes imposables ultérieures les pertes professionnelles antérieures et les pertes de la période imposable.

Quant à l'affaire n° 8475

La SRL « Balance » conteste devant la Cour d'appel de Gand l'application d'un accroissement d'impôt de 50 % et l'interdiction de déduction des pertes en raison d'une quatrième déclaration tardive. La Cour d'appel demande à la Cour si le caractère facultatif de l'imposition d'office en cas de déclaration tardive prévue à l'article 351 du CIR 1992, imposition d'office qui implique automatiquement l'interdiction de déduction des pertes conformément à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, est compatible avec le principe de légalité et le principe d'égalité. En effet, le résultat imposable dépendrait du choix de l'administration fiscale d'appliquer ou non une imposition d'office et ne serait ainsi pas prévisible pour le contribuable. Il s'ensuivrait en outre une différence de traitement entre les contribuables accusant des pertes fiscales reportables qui introduisent leur déclaration tardivement.

III. En droit

- A -

En ce qui concerne l'affaire n° 8442

A.1.1. La SA « Colisée Belgium », partie demanderesse dans le litige soumis à la juridiction *a quo*, affirme qu'il ne peut être conclu que la réponse aux questions préjudicielles serait manifestement inutile à la solution dudit litige. En effet, une réponse affirmative de la Cour pourrait avoir des conséquences sur les cotisations à l'impôt des sociétés qui sont dues pour l'exercice d'imposition 2019.

A.1.2. Contrairement à ce que la Cour semble conclure dans l'arrêt n° 90/2025 du 19 juin 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.090), la SA « Colisée Belgium » estime que les dispositions en cause ne sont pas compatibles avec le principe de légalité en matière fiscale, dès lors qu'elles font dépendre la matière imposable de la volonté de l'administration fiscale. La marge d'appréciation pour renoncer à l'accroissement d'impôt minimum

de 10 %, que l'article 444, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) confère à l'administration fiscale, a une portée relativement limitée. L'application de l'interdiction de déduction, visée à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, étant subordonnée à l'application effective, par l'agent taxateur, d'un accroissement d'impôt minimum de 10 %, les dispositions en cause confèrent à l'administration fiscale le pouvoir de réaliser elle-même la situation qui donne lieu à la déduction de l'impôt.

Or, le législateur n'a pas expressément conféré une délégation à l'administration fiscale et la question de savoir dans quelle mesure il était conscient de cette délégation n'est pas claire. L'habilitation implicite qui découle du renvoi, opéré par l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, à l'article 444, alinéa 2, de ce Code n'est pas décrite de manière suffisamment précise et n'est pas assez prévisible pour satisfaire au principe de légalité. De surcroît, l'administration fiscale a omis de prévoir un critère cohérent. Le contribuable n'est pas en mesure de savoir, sur la base du libellé des dispositions législatives et éventuellement à l'aide de l'interprétation qui en est faite par les juridictions, à quelles conditions certains actes sont soumis à l'impôt.

La circonstance que les dispositions en cause entraîneraient uniquement un déplacement de la base imposable ne saurait justifier la violation du principe de légalité. Par ailleurs, il est fort improbable que la SA « Colisée Belgium » réalise un jour suffisamment de bénéfices imposables pour pouvoir faire usage des pertes fiscales reportables majorées qui résultent de l'application des dispositions en cause.

A.1.3. Enfin, la SA « Colisée Belgium » fait valoir que les dispositions en cause ne sont pas davantage compatibles avec le principe d'égalité et de non-discrimination. Les sociétés ayant des revenus nets et celles qui n'en ont pas se trouvent nécessairement dans des situations différentes. Pour ce motif, il ne peut être admis que les dispositions en cause entendent remédier à une discrimination alléguée en voulant traiter les sociétés ayant des revenus imposables de la même manière que celles qui accusent des pertes fiscales. Ensuite, le principe de proportionnalité s'oppose à une sanction de 110 % du taux d'imposition sur les modifications apportées à la déclaration.

A.2.1. Le Conseil des ministres conteste tout d'abord la recevabilité de la question préjudicielle, à défaut d'intérêt à ce que l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992 soit déclaré inconstitutionnel. Cette disposition porte uniquement sur la faculté de l'administration fiscale de renoncer à l'accroissement d'impôt minimum de 10 %. Si la Cour devait juger que cette faculté est inconstitutionnelle, il en résulterait que l'administration fiscale serait tenue d'imposer systématiquement ce minimum.

A.2.2. Dans l'hypothèse où la question préjudicielle serait recevable, le Conseil des ministres estime que les dispositions en cause ne violent pas le principe de légalité en matière fiscale. L'interdiction de déduction est claire et prévisible et ne nécessite aucune interprétation. Deux conditions cumulatives doivent être remplies, à savoir la rectification de la déclaration de la société ou l'imposition d'office de ses revenus et l'application effective d'un accroissement d'impôt d'au moins 10 %. Lorsqu'il s'agit d'une première infraction et qu'il y a absence de mauvaise foi, l'administration peut renoncer à l'accroissement de 10 %. La loi règle par conséquent expressément l'interaction entre l'interdiction de déduction visée à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 et l'accroissement visé à l'article 444 de ce Code. À cet égard, l'absence de mauvaise foi doit être appréciée concrètement, compte tenu de tous les autres éléments de la cause, et en particulier de la réalité économique. Il découle de la jurisprudence de la Cour que le législateur peut conférer au juge un certain pouvoir d'appréciation dans des matières qui sont caractérisées par une très grande diversité de situations.

A.2.3. Le Conseil des ministres considère enfin qu'il n'est pas question d'atteinte disproportionnée aux droits du contribuable. L'administration fiscale est tenue de respecter les principes de bonne administration. Il existe en outre toujours un contrôle judiciaire de pleine juridiction en cas de refus de renoncer à l'accroissement de 10 %. Ensuite, l'interdiction de déduction est proportionnée au but poursuivi consistant à inciter les contribuables à remplir correctement leurs obligations fiscales. Elle ne crée pas d'impôt supplémentaire, étant donné que la base d'imposition est déplacée vers une autre période imposable. Une société peut encore imputer les pertes dans la déclaration des années suivantes. Par ailleurs, l'interdiction de déduction n'est applicable qu'aux sociétés qui n'ont pas respecté leurs obligations fiscales, ce de mauvaise foi ou à plusieurs reprises, et qui dépassent le seuil de revenus non déclarés de 2 500 euros. La mesure corrige une injustice fondamentale, étant donné qu'auparavant, un contribuable qui disposait de suffisamment de pertes fiscales reportées ou d'autres postes

déductibles de sa base d'imposition n'était pas passible d'une sanction administrative en cas de déclaration incorrecte.

En ce qui concerne l'affaire n° 8470

A.3.1. La SRL « Jerjill », partie demanderesse dans l'instance soumise à la juridiction *a quo*, affirme que l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2020, viole le principe d'égalité et de non-discrimination non seulement en n'établissant pas de distinction entre les sociétés liquidées et les sociétés non liquidées, mais également en sanctionnant différemment, pour la même infraction, une société selon qu'elle a des pertes fiscales ou non. La SRL « Jerjill » estime dès lors qu'il y a lieu d'étendre dans ce sens la question préjudicielle.

A.3.2. Pour une société sans pertes fiscales, la différence entre l'introduction d'une déclaration exacte ou inexacte est uniquement un accroissement d'impôt. Pour une société accusant des pertes fiscales, cette différence n'est pas seulement un accroissement, mais également le paiement de l'impôt. Le fait que cette situation revienne théoriquement à une perception anticipée de l'impôt n'empêche pas qu'il y ait différence de traitement pour une même infraction. Par ailleurs, l'impact d'une perception anticipée de l'impôt ne peut être minimisé. En raison du fait que l'interdiction de déduction est appliquée et qu'il est donc fait abstraction des pertes fiscales, une société fait face à une dépense immédiate d'impôts qu'elle n'aurait peut-être dû payer que plusieurs années plus tard. En cas d'application de l'interdiction de déduction, les liquidités du contribuable accusant des pertes fiscales sont en effet affectées plus gravement, pour la même infraction pourtant, que celles du contribuable qui n'accuse pas de pertes fiscales.

Or, il existe une mesure moins attentatoire. Ainsi, le législateur peut exiger un accroissement d'impôt sur la base de l'impôt qui aurait été dû par le contribuable si celui-ci n'avait pas eu de pertes fiscalement déductibles. En autorisant la déduction des pertes mais en calculant l'accroissement d'impôt comme s'il n'y avait pas une telle déduction, le législateur prévoirait une même sanction pour tous les contribuables, à savoir le paiement réel de l'accroissement. Cette mesure alternative répond aussi aux effets potentiellement disproportionnés des dispositions en cause. L'interdiction de déduction peut porter une atteinte grave aux liquidités du contribuable à la suite d'une faute commise de bonne foi. Étant donné qu'une situation difficile en termes de liquidités constitue la cause principale de faillites, l'interdiction de déduction peut avoir des conséquences disproportionnées.

A.3.3. De surcroît, l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 n'est pas compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination en ce que les sociétés liquidées et les sociétés non liquidées sont traitées de la même manière. Les sociétés non liquidées paient une sorte d'avance sur leurs impôts, qu'elles peuvent, du moins en théorie, récupérer lors de l'imputation des pertes reportables sur les résultats imposables de périodes imposables ultérieures. En revanche, une société liquidée ne peut plus utiliser les pertes fiscales lors de périodes imposables ultérieures. En effet, la clôture de la liquidation met fin à la dernière période imposable de la société liquidée. Il n'est pas objectivement justifié de traiter plus favorablement une société non liquidée qui commet la même faute qu'une société liquidée. Par conséquent, une société liquidée doit être soumise à un autre régime qu'une société non liquidée.

Ensuite, le but poursuivi par l'interdiction de déduction, qui consiste à inciter les sociétés à remplir correctement leurs obligations de déclaration, n'est pas légitime en ce qui concerne les sociétés liquidées qui font leur dernière déclaration. Ainsi qu'il a été exposé ci-dessus, le but poursuivi peut en outre être réalisé d'une manière moins attentatoire. Enfin, l'interdiction de déduction a potentiellement des effets disproportionnés. Il n'est pas justifié qu'une société liquidée, lorsqu'elle introduit une déclaration incorrecte, doive être sanctionnée au point de devoir payer des impôts qu'elle n'aurait sinon jamais dû payer. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, le législateur reconnaît déjà que les sociétés en liquidation doivent être soumises à un régime spécifique inscrit dans une section distincte du CIR 1992. La non-application de l'interdiction de déduction aux sociétés liquidées aboutirait à une application plus proportionnée de la législation fiscale, qui serait aussi plus conforme à leur réalité économique.

A.4. En ce qui concerne la situation spécifique d'une société liquidée, le Conseil des ministres affirme que le législateur ne peut pas tenir compte de toutes les situations dans lesquelles certains contribuables sont affectés plus lourdement par la disposition en cause. Prévoir des exceptions rendrait la mesure moins efficace et ferait naître des discriminations encore plus importantes. Le législateur veut que les obligations en matière de déclaration soient respectées chaque année et cela vaut pour tous les contribuables indistinctement, indépendamment du montant des pertes reportables, du montant de la base imposable de l'année concernée et des années suivantes, et

d'une éventuelle liquidation. Rien ne justifie que l'importance des obligations en matière de déclaration ne soit pas valable pour l'année de liquidation. Même sans liquidation, il ne peut être exclu que le contribuable ne soit pas en mesure, les années suivantes, de déduire ses pertes précédentes, ou ne puisse le faire que partiellement. Tant le non-respect des obligations de déclaration que la sanction de ce non-respect sont examinés chaque année selon le principe de l'annualité. De surcroît, il existe toujours un contrôle judiciaire de pleine juridiction en cas de refus d'appliquer la force majeure ou de renoncer à un accroissement d'impôt d'au moins 10 %. La disposition en cause ne porte donc pas une atteinte disproportionnée aux droits des contribuables selon qu'ils se trouvent ou non dans l'année de la liquidation.

En ce qui concerne l'affaire n° 8475

A.5.1. Selon la SRL « Balance », partie appelante dans l'instance soumise à la juridiction *a quo*, il ne peut être conclu que la réponse aux questions préjudicielles serait manifestement inutile à la solution du litige dont cette juridiction est saisie. Bien que l'administration fiscale puisse être tenue d'imposer, en cas de quatrième introduction tardive de la déclaration, un accroissement d'impôt de 50 %, elle n'est dans ce cas nullement obligée d'établir une imposition d'office conformément à l'article 351 du CIR 1992.

A.5.2. Le pouvoir d'appréciation étendu dont dispose l'administration fiscale pour déterminer de manière autonome si elle établit ou non une imposition d'office n'est, selon la SRL « Balance », pas compatible avec le principe de légalité en matière fiscale. L'absence de directives légales permet à l'administration fiscale d'appliquer l'interdiction de déduction à une déclaration tardive, alors que tel n'était pas le but du législateur.

A.5.3. La SRL « Balance » constate de surcroît que le contribuable qui dispose pour une période imposable déterminée de pertes reportées et introduit une déclaration tardive est traité considérablement différemment selon que l'administration fiscale applique ou non l'imposition d'office conformément à l'article 351 du CIR 1992. En cas d'application de l'imposition d'office, l'interdiction de déduction est applicable à la base imposable dans son intégralité. Cette distinction ne repose pas sur un critère objectif, étant donné que l'administration fiscale décide de manière autonome d'appliquer ou non l'article 351 du CIR 1992. Le législateur n'a pas donné de directives à l'administration fiscale et le juge ne peut pas examiner l'opportunité de ce choix.

A.5.4. La mesure tend à inciter le contribuable à remplir correctement ses obligations de déclaration, à réaliser une plus grande uniformité fiscale et à assurer une imposition effective à l'issue de contrôles fiscaux. Ces objectifs sont légitimes. La mesure n'est toutefois pas adéquate pour réaliser ces objectifs. Du fait que, dans l'hypothèse d'une imposition d'office, l'interdiction de déduction est applicable à l'intégralité de la base imposable déclarée tardivement, le contribuable paierait nettement moins d'impôt des sociétés en n'introduisant sciemment pas de déclaration, ou seulement une déclaration provisoire. Ensuite, aucune pièce ne fait apparaître que l'administration fiscale aurait contrôlé à un moment donné la déclaration tardive de la SRL « Balance ». L'imposition d'office a été créée en réaction aux difficultés rencontrées par l'administration fiscale en matière de preuves lorsque le contribuable dissimule des informations. Tel n'est cependant pas le cas dans le cadre d'une déclaration tardive.

A.5.5. Enfin, la mesure n'est pas raisonnablement proportionnée à son but. Que le contribuable soit de bonne foi ou de mauvaise foi, et indépendamment de la gravité de l'infraction, la mesure est appliquée avec la même rigueur. En cas d'imposition d'office par suite d'une déclaration tardive, le juge du fond peut uniquement choisir entre un accroissement d'impôt, insuffisamment sévère, de moins de 10 %, et une sanction excessive en raison de la combinaison d'un accroissement d'impôt d'au moins 10 % et de l'interdiction de déduction sur l'ensemble du résultat. Il n'est aucunement exclu que le juge n'ait pas la possibilité légale d'infliger la sanction qu'il estime raisonnablement proportionnée à l'infraction. Par ailleurs, l'incidence de la mesure dépend entièrement des revenus imposables et des postes de déduction du contribuable et est indépendante de la gravité de l'infraction. Or, l'administration fiscale dispose de mesures alternatives, comme une amende administrative.

A.6. Le Conseil des ministres fait valoir que la question préjudicielle n'est pas utile à la solution du litige soumis à la juridiction *a quo*. Elle porte en effet sur la situation visée à l'article 351 du CIR 1992, dans laquelle l'administration fiscale peut renoncer à une imposition d'office, alors que cette possibilité n'existe pas pour une quatrième infraction, comme c'est le cas dans l'affaire soumise à la juridiction *a quo*. Le législateur a exclu dès la deuxième infraction le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale. En cas de déclarations tardives répétées, l'administration fiscale est tenue d'appliquer l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 et

l'interdiction de déduction visée à l'article 207, alinéa 7, de ce Code. De surcroît, il résulte de l'arrêt n° 90/2025, précité, que le pouvoir discrétionnaire conféré par l'article 351 du CIR 1992 à l'administration fiscale doit être appliqué dans le respect de toutes les dispositions législatives et de tous les principes généraux. Ensuite, il appartient au juge compétent de veiller au respect de ces dispositions et principes. Les dispositions en cause sont dès lors compatibles avec le principe de légalité en matière fiscale et avec le principe d'égalité et de non-discrimination.

- B -

Quant aux dispositions en cause

B.1.1. 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 les exercices d'imposition 2019 et 2020.

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 les exercices d'imposition 2019 et 2020, 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.1.2. L'article 207, alinéas 1er et 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, 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 ».

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.

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 :

- 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.1.3. 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).

B.1.4. 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).

Cette modification est sans incidence sur l'examen des questions préjudicielles.

B.2.1. Les questions préjudicielles portent sur la situation dans laquelle l'administration fiscale applique effectivement un accroissement d'impôt de 10 % au moins pour déclaration tardive ou inexacte sans intention d'éluder d'impôt, sur le fondement de l'article 444, alinéa 1er, du CIR 1992, sans faire usage de la possibilité, mentionnée à l'alinéa 2 de la même disposition, de renoncer à cet accroissement en l'absence de mauvaise foi.

B.2.2. L'article 444 du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, 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.

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 ».

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).

Cette modification est sans incidence sur l'examen des questions préjudicielles.

Quant aux questions préjudicielles dans les affaires n^{os} 8442 et 8475

B.3.1. Dans l'affaire n^o 8442, la juridiction *a quo* demande si 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, de ce Code, est compatible avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que ces dispositions permettent à l'administration fiscale, en l'absence de mauvaise foi de la part du contribuable, de décider d'appliquer ou non un accroissement d'impôt de 10 % et d'établir en conséquence une cotisation supplémentaire à l'impôt des sociétés, sans fixer des critères objectifs à cette fin.

Par son arrêt n^o 90/2025 du 19 juin 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.090), qui est postérieur à la décision de renvoi dans l'affaire n^o 8442, la Cour a statué sur des questions ayant un objet identique.

B.3.2. Dans l'affaire n^o 8475, la juridiction *a quo* demande si l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2020, lu en combinaison avec l'article 351 du CIR 1992, est compatible avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que l'application de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 dépend du choix de l'administration fiscale d'appliquer ou non, en cas de déclaration tardive, une imposition d'office et, partant, d'appliquer ou non la limitation de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992.

En ce qui concerne la recevabilité des questions préjudicielles

B.4.1. Le Conseil des ministres soutient que les questions préjudicielles dans les affaires n^{os} 8442 et 8475 sont irrecevables, étant donné que le contribuable n'a respectivement pas intérêt au contrôle de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992 et de l'article 351 de ce Code.

B.4.2. C'est en règle à la juridiction *a quo* qu'il appartient d'apprécier si la réponse à la question préjudicielle est utile à la solution du litige. Ce n'est que lorsque tel n'est manifestement pas le cas que la Cour peut décider que la question n'appelle pas de réponse.

B.4.3. Il découle des questions préjudicielles que la Cour est invitée à se prononcer sur la constitutionnalité de la limitation de déduction prévue à 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.

B.4.4. Les décisions de renvoi ne permettent pas de conclure que la réponse aux questions préjudicielles ne serait manifestement pas utile à la solution des litiges soumis aux juridictions *a quo*. Une réponse affirmative de la Cour pourrait en effet affecter les cotisations à l'impôt des sociétés dues pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 par la partie demanderesse et la partie appelante dans les litiges au fond.

B.4.5. Les exceptions sont rejetées.

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.

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.

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.

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

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.

Quant à la question préjudicielle dans l'affaire n° 8470

B.15. Dans l'affaire n° 8470, la juridiction *a quo* demande si l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2020, lu en combinaison avec l'article 208 de ce Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que ces dispositions n'établissent pas de distinction entre les sociétés liquidées et les sociétés non liquidées, alors que les sociétés non liquidées, contrairement aux sociétés liquidées, conservent la possibilité d'utiliser encore lors de périodes imposables ultérieures les pertes professionnelles antérieures et les pertes de la période imposable. Il s'ensuivrait que l'interdiction de déduction constitue une sanction pour les sociétés liquidées et que, pour les sociétés non liquidées, cette interdiction ne constitue en théorie qu'une avance sur les impôts dus au cours des périodes imposables suivantes.

B.16.1. La partie demanderesse devant la juridiction *a quo* souhaite étendre la portée de la question préjudicielle à la différence de traitement entre les sociétés selon qu'elles ont ou non des pertes fiscales.

B.16.2. Les parties devant la Cour ne peuvent cependant pas modifier ou étendre la portée d'une question préjudicielle. C'est en effet à la seule juridiction *a quo* qu'il appartient de décider des questions préjudicielles qu'elle doit poser à la Cour et de déterminer ainsi l'étendue de la saisine.

La Cour répond à la question préjudicielle telle qu'elle a été posée par la juridiction *a quo*.

B.17. 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.

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

B.18. L'article 208 du CIR 1992 dispose que les sociétés en liquidation restent soumises à l'impôt des sociétés, en ce compris à la mesure en cause, qui consiste à refuser la déduction des pertes du bénéfice imposable lorsqu'un accroissement d'impôt d'au moins 10 % est effectivement imposé.

B.19.1. Comme il est dit en B.12, la mesure en cause vise notamment à inciter les sociétés à remplir correctement leurs obligations en matière de déclaration d'impôt et à assurer une imposition effective à l'issue de contrôles fiscaux. Ces objectifs sont légitimes.

B.19.2. Au regard des objectifs poursuivis, les sociétés liquidées et les sociétés non liquidées auxquelles la mesure en cause s'applique ne se trouvent pas dans des situations essentiellement différentes. Il s'agit dans les deux cas de contribuables qui n'ont pas rempli correctement leurs obligations de déclaration. Le législateur a pu juger utile d'inciter les

sociétés à toujours remplir correctement ces obligations, qu'elles doivent ou non encore introduire une déclaration au cours d'une année fiscale ultérieure.

Comme il est dit en B.12, le fait d'accepter la compensation ou la déduction des pertes dans les situations où il est justifié que l'administration fiscale inflige une sanction sous forme d'un accroissement d'impôt calculé sur l'impôt qui est dû reviendrait à atténuer l'effet de la sanction voire à le neutraliser lorsque les pertes sont telles qu'elles ont pour effet que le revenu imposable est diminué ou entièrement absorbé. Une telle conséquence serait contraire à l'objectif de la sanction.

B.19.3. Les pertes des sociétés liquidées ne peuvent cependant plus être reportées ou déduites lors d'un exercice fiscal ultérieur, de sorte que l'avantage fiscal lié à la déduction des pertes est définitivement perdu. Cette conséquence n'est pas imputable à la disposition en cause, mais découle de la finalité d'une société liquidée. Par ailleurs, l'administration fiscale et le juge ont la possibilité, en l'absence de mauvaise foi, de renoncer au minimum de 10 % d'accroissement et donc de garantir que la disposition en cause n'entraîne pas de conséquences disproportionnées. Étant donné que le juge exerce un contrôle de pleine juridiction sur l'accroissement d'impôt, il peut vérifier, dans les mêmes limites que celles qui sont imposées à l'administration fiscale, si, compte tenu du principe de proportionnalité, l'accroissement d'impôt et la limitation de déduction qui en découle doivent être appliqués ou non.

B.20. Il découle de ce qui précède que l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2020, lu en combinaison avec l'article 208 de ce Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

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 les exercices d'imposition 2019 et 2020, lu en combinaison avec les articles 208, 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 néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 9 avril 2026.

Le greffier,

Nicolas Dupont

Le président,

Luc Lavrysen