

ARRÊT

En cause:

les questions préjudicielles relatives à l'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, posées par la Cour d'appel d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée de la juge Joséphine Moerman, faisant fonction de présidente, du juge Thierry Giet, faisant fonction de président, et des juges Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin et Magali Plovie, assistée du greffier Frank Meersschaut, présidée par la juge Joséphine Moerman,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*
* *
*

I Objet du recours

Par arrêt du 18 juin 2024, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 28 juin 2024, la Cour d'appel d'Anvers a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, viole-t-il le principe de légalité contenu dans l'article 170 de la Constitution, en ce que l'application de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 est subordonnée au pouvoir discrétionnaire du fonctionnaire taxateur, qui, en application de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, peut décider de manière discrétionnaire de renoncer ou non à un accroissement d'impôt de 10 % et qui, partant, peut établir de manière discrétionnaire si une dette d'impôt naît ou non ?

2. L'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, 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 des situations identiques, selon que le fonctionnaire taxateur fait usage ou non de son pouvoir discrétionnaire de renoncer à l'accroissement d'impôt de 10 % à l'égard d'un contribuable qui a commis de bonne foi une première infraction,

- dès lors qu'un contribuable à l'égard duquel le fonctionnaire taxateur décide, sur la base de son pouvoir d'appréciation discrétionnaire, de ne pas renoncer à l'accroissement d'impôt de 10 % est soumis à la limitation de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 et devra s'acquitter d'un impôt,

- alors qu'un contribuable à l'égard duquel le fonctionnaire taxateur décide, sur la base de son pouvoir d'appréciation discrétionnaire, de renoncer à l'accroissement d'impôt de 10 % n'est pas soumis à la limitation de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 et ne devra pas s'acquitter d'un impôt ou devra s'acquitter d'un impôt moindre ?

3. 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, du CIR 1992, viole-t-il le principe d'égalité contenu dans les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en ce que, compte tenu de ce que la limitation de déduction prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 a un effet répressif et dissuasif et de ce qu'elle s'applique pleinement et automatiquement, indépendamment de la bonne ou de la mauvaise foi du contribuable concerné, le juge n'a pas la possibilité de tempérer l'application automatique de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, compte tenu de la situation individuelle du contribuable et du principe de proportionnalité, ni d'apprécier si l'application automatique de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 n'est pas, du fait de l'application effective d'un accroissement d'impôt d'au moins 10 %, disproportionnée à la gravité de l'infraction ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Continental Foods Europe », assistée et représentée par Me Patrick Smet et Me Rik Baete, avocats au barreau de Bruxelles;

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

Par ordonnance du 30 avril 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Willem Verrijdt et Magali Plovie, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

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. Les faits et la procédure antérieure

L'affaire soumise à la juridiction a quo porte sur les cotisations à l'impôt des sociétés pour les exercices 2018 et 2019. La SA « Continental Foods Europe », partie appelante devant la juridiction a quo, conteste le rejet de la déduction de charges d'intérêts payées dans le cadre d'un emprunt de refinancement d'un montant de 84,2 millions d'euros pour non-respect de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), ainsi que l'application d'un accroissement d'impôt de 10 % conformément à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992.

En première instance, le Tribunal de première instance d'Anvers a déclaré l'action de la SA « Continental Foods Europe » admissible mais non fondée. Le Tribunal a jugé que la finalité de l'emprunt était une réduction de capital au profit des anciens actionnaires. Les montants empruntés ont été exclusivement affectés à une réduction de capital et à des distributions de dividendes successives, de sorte que ces montants ont finalement abouti dans des fonds d'investissement situés aux Îles Caïmans. Le Tribunal a jugé que la SA « Continental Foods Europe » ne démontrait pas concrètement que l'emprunt avait été contracté en vue du (re)financement d'actifs, de la continuité de l'entreprise ou de la perception ou de la conservation de revenus imposables. En ce qui concerne l'accroissement d'impôt de 10 %, le Tribunal a jugé qu'il était question d'une sanction appropriée dès lors que la construction en cause avait été réalisée au profit des anciens actionnaires.

La SA « Continental Foods Europe » a interjeté appel de ce jugement le 21 février 2023 auprès de la Cour d'appel d'Anvers. La SA « Continental Foods Europe » demande à titre principal le dégrèvement intégral des cotisations à l'impôt des sociétés qui sont contestées pour les exercices 2018 et 2019. À titre subsidiaire, elle demande l'annulation de la cotisation contestée pour l'exercice 2019 au motif d'une application abusive d'un accroissement d'impôt de 10 %. À titre plus subsidiaire encore, elle demande que plusieurs questions préjudicielles soient posées à la Cour. L'État belge, partie intimée devant la juridiction a quo, demande que l'action soit déclarée non fondée et que le jugement attaqué soit confirmé.

La Cour d'appel d'Anvers se rallie à la position du premier juge et de l'administration selon laquelle la finalité de l'emprunt de refinancement en cause consistait exclusivement en une réduction de capital au profit des actionnaires de la SA « Continental Foods Europe » et selon laquelle il n'est pas démontré que

le paiement des charges d'intérêts avait pour but de percevoir ou de conserver des revenus imposables. À défaut d'une preuve attestant qu'il a été satisfait à la condition de finalité visée à l'article 49 du CIR 1992, la Cour d'appel juge que la déduction des charges d'intérêts au titre de frais professionnels a été rejetée à juste titre.

En ce qui concerne l'application d'un accroissement d'impôt de 10 % pour l'exercice 2019 en vertu de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, la Cour d'appel constate qu'un accroissement d'impôt peut être appliqué en cas de déclaration incomplète ou inexacte. En l'occurrence, les charges d'intérêts ont été indûment déclarées comme des frais professionnels déductibles, de sorte qu'il s'agit d'une déclaration incorrecte et que l'accroissement d'impôt est justifié. L'application de l'accroissement d'impôt a été suffisamment motivée dans l'avis de rectification de la déclaration, qui expose concrètement pourquoi il n'était pas satisfait aux conditions visées à l'article 49 du CIR 1992. La Cour d'appel estime en outre que l'application d'un accroissement d'impôt de 10 % est proportionnée à l'infraction commise et qu'il a été tenu compte de la bonne foi de la SA « Continental Foods Europe ». Par ailleurs, il est établi que l'inexactitude des déclarations n'est pas due à des circonstances indépendantes de la volonté de la SA, auquel cas aucun accroissement d'impôt n'aurait été appliqué. La Cour d'appel ne voit dès lors aucune raison d'annuler l'accroissement d'impôt ou de le réduire en vertu de l'article 444 du CIR 1992.

La Cour d'appel constate cependant une possible violation du principe de légalité et du principe d'égalité du fait de l'application automatique de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992. La décision de renoncer ou non à un accroissement d'impôt de 10 % est laissée à l'appréciation de l'agent taxateur, laquelle ne doit de surcroît pas être motivée. De ce fait, ce n'est pas la loi, mais l'agent taxateur qui détermine l'existence d'une dette d'impôt, sans devoir se justifier en la matière, ce qui n'est pas prévisible pour le contribuable. L'agent taxateur se voit ainsi conférer un pouvoir d'appréciation trop important.

Ensuite, le pouvoir discrétionnaire de l'agent taxateur de renoncer ou non à l'application d'un accroissement d'impôt de 10 %, sans que la loi prévoit des critères déterminés et sans obligation de motivation, peut avoir pour conséquence que des contribuables qui se trouvent dans la même situation soient néanmoins taxés différemment. La Cour d'appel renvoie à cet égard aux conclusions de la Cour des comptes.

Il existe également une possible violation du principe d'égalité si l'application automatique de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 devait être considérée comme ayant un caractère pénal. La Cour de cassation reconnaît qu'un impôt spécial peut revêtir un caractère pénal lorsque la disposition violée s'adresse à tous les citoyens en leur qualité de contribuable et que la sanction infligée ou l'impôt spécial n'ont pas seulement une fonction indemnitaire mais poursuivent essentiellement un but préventif et répressif. La Cour d'appel constate que la limitation de déduction a été instaurée pour inciter les sociétés à remplir correctement leur déclaration et qu'elle a donc un effet dissuasif et répressif. Néanmoins, le juge n'a pas la possibilité de tempérer ces effets dans le respect du principe de proportionnalité ni d'examiner si l'application automatique de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 n'est pas disproportionnée à la gravité de l'infraction.

La juridiction a quo, avant de statuer sur les autres griefs, pose dès lors les trois questions préjudicielles reproduites plus haut.

II En droit

A Argument

A.1.1. La SA « Continental Foods Europe », partie appelante dans l'affaire soumise à la juridiction a quo, considère que la première question préjudicielle appelle une réponse affirmative. L'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) codétermine la base imposable finale des revenus du contribuable à l'impôt des sociétés en prévoyant une base imposable minimale par la voie d'une interdiction de déduction et de compensation en cas de contrôle fiscal dans le cadre duquel un accroissement d'impôt d'au moins 10 % est effectivement appliqué. La disposition en cause doit dès lors satisfaire au principe de légalité en matière fiscale. Même si la Cour devait juger que la disposition en cause ne constitue pas une sanction administrative à caractère pénal, cette disposition doit encore satisfaire au principe de légalité en matière fiscale.

A.1.2. La condition de prévisibilité n'est toutefois pas respectée en ce que l'application de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 est tributaire du pouvoir discrétionnaire de l'agent taxateur. En raison de l'interaction entre les articles 207, alinéa 7, et 444, alinéa 2, du CIR 1992, ce régime est insuffisamment prévisible et peut aboutir à des décisions arbitraires. En effet, le fait de renoncer à l'accroissement d'impôt, et donc également à l'application de la base imposable minimale, est en pareil cas un jugement d'opportunité de l'agent taxateur, sans qu'aucune directive claire n'ait été prévue à cet égard. L'article 444, alinéa 2, du CIR 1992 prévoit uniquement qu'il peut être renoncé à l'accroissement d'impôt en l'absence de mauvaise foi, sans préciser les conditions auxquelles un contribuable qui commet de bonne foi une première infraction peut avoir droit à l'application de cette disposition. La Cour des comptes aussi confirme que ceci confère un pouvoir discrétionnaire important aux contrôleurs et que l'absence d'une application uniforme peut être source d'inégalité de traitement. Le pouvoir discrétionnaire de l'agent taxateur concerné et son jugement en opportunité codéterminent dès lors la cotisation fiscale. De ce fait, la prévisibilité de la cotisation finale est entièrement compromise et cette situation est source d'arbitraire.

A.1.3. Les directives administratives ne sont pas de nature à remédier à cette inconstitutionnalité, étant donné que le principe de légalité en matière fiscale exige que le législateur établisse des dispositions suffisamment prévisibles et claires. Même si ces directives pouvaient être prises en compte, l'exigence de prévisibilité ne serait toujours pas respectée. En effet, ces directives contiennent uniquement quelques éléments dont l'agent taxateur tiendra compte, sans indiquer si ces éléments doivent être respectés de manière cumulative.

A.1.4. La possibilité d'un contrôle juridictionnel n'offre pas non plus de solution. Une juridiction doit en effet, lorsqu'elle contrôle les décisions de l'agent taxateur, se fonder sur le texte légal, lequel ne fournit lui-même aucun point d'ancrage clair. Par ailleurs, une certaine jurisprudence considère que les juridictions ne sont pas compétentes pour substituer leur appréciation à celle de l'agent taxateur. Du reste les agents taxateurs ne seraient même pas tenus de justifier la raison pour laquelle ils n'estiment pas opportun de renoncer à l'accroissement d'impôt de 10 %. Cette absence d'obligation de motivation empêcherait en outre les juridictions d'exercer pleinement leur contrôle.

A.2.1. Selon la SA « Continental Foods Europe », la deuxième question préjudicielle appelle également une réponse affirmative. Le but de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 consiste à inciter les contribuables à remplir leurs obligations de déclaration. S'ils ne le font pas, ils seront soumis à une base imposable minimale, par l'application d'un accroissement d'impôt d'au moins 10 %.

A.2.2. À la lumière de cet objectif, l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, établit une différence de traitement entre les contribuables selon que l'agent taxateur décide, en vertu de son pouvoir discrétionnaire, de renoncer ou non à l'accroissement d'impôt de

10 %. Les contribuables qui commettent une première infraction sans être de mauvaise foi seront en effet traités différemment quant à l'application de l'accroissement d'impôt et de la base imposable minimale, en fonction de la marge d'appréciation personnelle de l'agent taxateur compétent. Des situations identiques peuvent ainsi donner lieu à des bases imposables différentes. La Cour des comptes a d'ailleurs récemment signalé que les méthodes de travail non encadrées et non harmonisées des contrôleurs ont pour conséquence que des contribuables déficitaires qui se trouvent dans une même situation ne sont pas taxés de la même manière, ce qui entraîne des inégalités de traitement.

A.3.1. La SA « Continental Foods Europe » estime que la troisième question préjudicielle appelle également une réponse affirmative. Comme l'indique la juridiction a quo, l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 est d'application stricte et automatique, sans que la juridiction ait la possibilité de tempérer l'application de cette disposition en tenant compte de la situation individuelle du contribuable et du principe de proportionnalité lorsqu'elle juge que l'application de cette disposition est disproportionnée à la gravité de l'infraction. Or, la mesure contenue dans l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 revêt un caractère pénal.

A.3.2. Selon la Cour européenne des droits de l'homme, une mesure fiscale revêt un caractère pénal dès lors qu'elle poursuit à la fois un but préventif et un but répressif et qu'elle ne vise pas essentiellement à réparer le préjudice causé à l'État belge. La limitation de déduction en cause tend à inciter les contribuables à introduire correctement leur déclaration. Elle n'a pas pour but de réparer un dommage causé, étant donné qu'une société déficitaire qui aurait introduit sa déclaration correctement ne serait pas soumise à la même cotisation. La disposition en cause doit donc être considérée comme une mesure fiscale à caractère pénal. Étant donné qu'un juge n'a pas la possibilité de tempérer l'application de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, la base imposable minimale viole le principe d'égalité. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, il n'est du reste pas certain que la déduction puisse être prise en compte pour des périodes imposables ultérieures. Cela nécessite en effet un bénéfice suffisant, ce qui n'est nullement garanti.

A.4. Le Conseil des ministres estime que les première et deuxième questions préjudicielles sont partiellement irrecevables, dès lors que le contribuable n'a pas intérêt au contrôle de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992. Cette disposition porte uniquement sur la possibilité pour l'administration fiscale de renoncer à l'application de l'accroissement d'impôt de minimum 10 %. Si la Cour devait juger que cette possibilité est inconstitutionnelle, l'administration fiscale serait tenue d'appliquer systématiquement ce minimum.

A.5. Dans la mesure où la Cour considérerait que la première question préjudicielle est recevable, le Conseil des ministres fait valoir que le pouvoir discrétionnaire limité de l'administration est conforme à la Constitution. La Cour ne peut censurer le choix du législateur que si celui-ci est manifestement déraisonnable ou porte une atteinte disproportionnée aux droits des personnes concernées, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Premièrement, la marge d'appréciation de l'administration est limitée aux cas dans lesquels aucun accroissement d'impôt n'est infligé. Deuxièmement, la Cour a déjà jugé, par son arrêt n° 7 /2019 du 23 janvier 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007), que l'article 444 du CIR 1992 ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 1er du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. Troisièmement, il existe des directives destinées aux agents en ce qui concerne l'appréciation de la dispense de la sanction. Quatrièmement, la suppression de cette liberté d'appréciation aurait pour effet que chaque contribuable doive, en cas de non-déclaration, d'introduction tardive de la déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte, s'adresser au juge pour faire réduire la sanction. Contrairement à l'administration, le pouvoir judiciaire ne dispose pas de directives spécifiques pour maintenir ou réduire l'accroissement d'impôt de 10 %, de sorte que l'issue n'est pas toujours prévisible pour le contribuable. Par ailleurs, il en résulterait un

grand nombre de procédures judiciaires devant les tribunaux fiscaux, et le législateur a pu choisir de ne pas surcharger ainsi la capacité judiciaire restreinte. Cinquièmement, un contrôle de pleine juridiction est toujours possible lorsque l'administration refuse de renoncer à l'application de l'accroissement d'impôt de 10 %.

A.6.1. Quant au fond, le Conseil des ministres estime que les première et deuxième questions préjudicielles appellent une réponse négative. Par l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, le législateur poursuit plusieurs objectifs légitimes. Il entend élargir la base imposable pour compenser la réduction de la cotisation à l'impôt des sociétés dans le cadre d'une réforme neutre du point de vue budgétaire de l'impôt des sociétés. De surcroît, la disposition en cause vise à faire en sorte que des contrôles fiscaux donnant lieu à des rectifications des déclarations fiscales se traduisent par des cotisations fiscales, ainsi qu'à inciter les sociétés à remplir correctement leurs obligations en matière de déclaration.

A.6.2. L'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 n'est applicable qu'aux sociétés qui n'ont pas rempli leurs obligations fiscales et qui ne peuvent invoquer leur bonne foi, ainsi qu'aux sociétés qui se trouvent en état de récidive en matière d'infractions fiscales ou qui ont été condamnées pour fraude fiscale. La disposition en cause répare dès lors une injustice. Dans l'ancien système, un contribuable restait protégé contre une sanction administrative en cas de déclaration incorrecte. Par ailleurs, les pertes qui ne sont pas déductibles en vertu de l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 peuvent toujours être déduites au cours des périodes imposables ultérieures, à condition que la société respecte ses obligations fiscales. La possibilité pour l'État belge de renoncer à l'accroissement de 10 % lui a été accordée par le législateur lui-même et le contribuable peut en contester l'application. Par ailleurs, les accroissements ne sont applicables que lorsque les revenus non déclarés s'élèvent au moins à 2 500 euros. Dans le cadre d'une réglementation comparable, la Cour a déjà jugé, par son arrêt n° 7/2019, précité, que l'article 444 du CIR 1992 était proportionné.

A.6.3. À la lumière de l'objectif qui consiste à inciter les sociétés à respecter leurs obligations fiscales, l'application effective d'un accroissement d'impôt pour déclaration inexacte constitue un critère pertinent.

A.6.4. Ensuite, la formulation de la réglementation en cause est prévisible et conforme au principe de légalité. En cas d'application d'un accroissement d'impôt, le contribuable peut être taxé automatiquement sur une base imposable minimale, dès lors qu'il n'est pas tenu compte des déductions et des imputations visées à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992.

A.7. En ce qui concerne la troisième question préjudicielle, le Conseil des ministres constate que la mesure prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 n'est pas une sanction administrative à caractère pénal, de sorte que cette question appelle une réponse négative. Par son arrêt n° 184/2021 du 16 décembre 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.184), la Cour a jugé qu'il s'agissait d'une disposition anti-abus. De plus, l'article 172 de la Constitution s'oppose à ce que le fisc ou le pouvoir judiciaire réduisent les impôts. Enfin, la modération de la cotisation privilégierait les sociétés qui introduisent une déclaration inexacte parce qu'elles bénéficieraient alors d'une double imputation des pertes ou d'une double déduction.

B Point de vue de la cour

Quant aux dispositions en cause

B.1.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tel qu'il était applicable pour l'exercice 2019.

L'article 207 du CIR 1992 prévoit la déduction de certains revenus et des pertes antérieures imputées sur les bénéfices imposables. Le septième alinéa de cette disposition, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, prévoit que, dans certaines conditions, une limitation de déduction s'applique à concurrence de la partie du résultat que le contribuable n'a

pas déclarée ou a déclarée tardivement, ou de manière incomplète ou inexacte, lorsque l'administration fiscale applique effectivement un accroissement d'impôt d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 %. En principe, le résultat modifié ne peut pas être diminué des déductions fiscales disponibles.

B.1.2. L'article 207, alinéas 1er et 7, du CIR 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, dispose :

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

[...]

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

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

B.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, alinéa 2 (actuellement l'alinéa 7), 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 un accroissement d'impôt de 10 % dans le cas d'une première infraction pour déclaration incomplète ou inexacte sans intention d'éluider 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 l'exercice d'imposition 2019, dispose :

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

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

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

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

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

B.2.3. L'échelle des accroissements en cas de déclaration incomplète ou inexacte, que prévoit l'article 444 du CIR 1992, est fixée à l'article 226 de l'arrêté royal du 27 août 1993 « d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 » (ci-après : l'AR/CIR 1992) :

Nature des infractions Accroissements A. Déclaration incomplète ou inexacte due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :

Néant B. Déclaration incomplète ou inexacte sans intention d'éluider l'impôt : - 1ère infraction (compte non tenu des cas visés sub A) : - 2e infraction : - 3e infraction : A partir de la 4e infraction, les infractions de cette nature sont classées sub C et sanctionnées comme telles.

10 pct. 20 pct. 30 pct. C. Déclaration incomplète ou inexacte avec intention d'éluider l'impôt : - 1ère infraction : - 2e infraction : - 3e infraction et infractions suivantes :

50 pct. 100 pct. 200 pct. D. Déclaration incomplète ou inexacte accompagnée de faux ou d'un usage de faux ou d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire :

200 pct.

Quant à la recevabilité des questions préjudicielles

B.3.1. Le Conseil des ministres soutient que les première et deuxième questions préjudicielles sont partiellement irrecevables, étant donné que le contribuable n'a pas intérêt au contrôle de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992.

B.3.2. 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.3.3. 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 l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du même Code.

B.3.4. L'arrêt de renvoi ne permet pas de conclure que la réponse aux questions préjudicielles ne serait manifestement pas utile à la solution du litige soumis au juge a quo. Une réponse affirmative de la Cour pourrait en effet affecter les cotisations à l'impôt des sociétés dues pour l'exercice d'imposition 2019 par la partie appelante dans le litige au fond. Pour le surplus, il n'appartient pas au Conseil des ministres de modifier le contenu des questions préjudicielles.

B.3.5. La Cour rejette l'exception.

Quant à la première question préjudicielle

B.4. Par la première question préjudicielle, la juridiction a quo souhaite savoir 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, du même Code, est compatible avec l'article 170 de la Constitution, en ce que l'administration fiscale peut décider de manière discrétionnaire de

renoncer ou non à l'application d'un accroissement d'impôt de 10 % et, partant, peut établir de manière discrétionnaire si une dette d'impôt naît ou non.

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.

Selon l'échelle des accroissements prévue par l'article 226 de l'AR/CIR 1992 précité, une première infraction sans intention d'éluider l'impôt est sanctionnée d'un accroissement d'impôt de 10 %.

En vertu de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 226 de l'AR/CIR 1992, l'administration fiscale peut renoncer à imposer l'accroissement d'impôt minimum de 10 % applicable à une première infraction 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 « 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, lu en combinaison avec l'article 226 de l'AR/CIR 1992, à imposer l'accroissement d'impôt minimum de 10 % applicable à une première infraction commise en l'absence de mauvaise foi, l'interdiction de déduction des pertes énoncée à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 ne s'applique pas.

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 %, de sorte que la loi fiscale comporte un minimum de balises d'appréciation, et que, dès lors, la portée de la disposition en cause est suffisamment 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.

La marge discrétionnaire limitée que l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 226 de l'AR/CIR 1992, attribue à l'administration fiscale est précisément pensée pour donner à celle-ci la possibilité de tenir compte de toutes les circonstances de fait dont elle dispose dans un dossier.

B.7.3. En outre, l'administration fiscale, lorsqu'elle applique les dispositions en cause, doit respecter les principes de bonne administration, au rang desquels figurent les principes de minutie, 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'accroissement d'impôt minimum de 10 % 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 l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du même Code, est compatible avec l'article 170 de la Constitution.

Quant à la deuxième question préjudicielle

B.10. Par la deuxième question préjudicielle, la juridiction a quo souhaite savoir 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, du même Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que des contribuables qui ont commis une première infraction de bonne foi sont imposés différemment, selon que l'administration fiscale fait usage de son pouvoir discrétionnaire de renoncer à l'accroissement d'impôt de 10 %.

B.11.1. 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 et ceux qui n'ont pas rempli correctement ces mêmes obligations. Elle risquerait en outre d'entraîner des différences de traitement injustifiées entre les contribuables qui ont introduit leur déclaration 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'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 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.13.3. 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'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 les principes de minutie, de sécurité juridique, d'égalité, de motivation et de proportionnalité. Il revient ensuite au juge compétent de veiller au respect de ces principes.

B.13.4. Il découle de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 226 de l'AR /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'accroissement d'impôt de 10 % appliqué. Il exerce ce contrôle en pleine juridiction et, dans ce cadre, il peut vérifier si l'accroissement d'impôt de 10 % est justifié en fait et en droit et s'il respecte 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'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 l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du même Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Quant à la troisième question préjudicielle

B.15. Par la troisième question préjudicielle, la juridiction a quo souhaite savoir 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, du même Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le juge n'a pas la possibilité de tempérer l'application automatique de la limitation de déduction résultant de l'application effective d'un accroissement d'impôt d'au moins 10 %, en tenant compte de la situation

individuelle du contribuable et du principe de proportionnalité, ni d'apprécier si cette application automatique est disproportionnée à la gravité de l'infraction.

B.16. Comme il est dit en B.6.2, l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992 dispose qu'aucune déduction des pertes de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration « pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 p.c. visé à l'article 444 sont effectivement appliqués ».

B.17.1. La Cour examine d'abord si la limitation de déduction prévue à 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, du même Code, peut être considérée comme une sanction pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.17.2. Une mesure constitue une sanction pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme si elle a un caractère pénal selon sa qualification en droit interne ou s'il ressort de la nature de l'infraction, à savoir la portée générale et le caractère préventif et répressif de la sanction, qu'il s'agit d'une sanction pénale ou encore s'il ressort de la nature et de la sévérité de la sanction subie par l'intéressé qu'elle a un caractère punitif et donc dissuasif (CEDH, grande chambre, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlande*, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, §§ 30-31; grande chambre, 10 février 2009, *Zolotoukhine c. Russie*, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, § 53; grande chambre, 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, §§ 105-107).

B.17.3. La Cour européenne des droits de l'homme a jugé que la majoration d'impôt consacrée par l'article 444 du CIR 1992, dont la portée pouvait être réduite par le juge, bien que ne ressortissant pas au droit pénal belge, était fondée sur une disposition générale applicable à l'ensemble des contribuables et poursuivait un but à la fois dissuasif et répressif (CEDH, grande chambre, 3 novembre 2022, *Vegotex International S.A. c. Belgique*, ECLI:CE:ECHR:2022:1103JUD004981209, § 69). Elle a en outre jugé que cette sanction, qui représentait dans le cas d'espèce 50 % de l'impôt dont la société requérante était redevable, était considérable (*ibid.*).

Si des majorations d'impôt « ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visent pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables », il s'agit d'un facteur pouvant faire apparaître qu'il est question d'une sanction pénale au sens de l'article 6 de la Convention (CEDH, 24 février 1994, *Bendenoun c. France*, ECLI:CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47). Il en va de même pour des majorations d'impôt de 10 % du montant de l'impôt, dont le but s'avère tout à la fois dissuasif et répressif (CEDH, grande chambre, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlande*, précité, § 38; voy. aussi CEDH, 23 juillet 2002, *Janosevic c. Suède*, ECLI:CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 68).

B.17.4. 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, du même Code, n'a pas un caractère pénal selon sa qualification en droit interne. Il ressort toutefois des travaux préparatoires cités en B.1.3 que la mesure poursuit avant tout un objectif préventif et répressif. Ainsi la mesure en cause était-elle justifiée par la volonté d'inciter les entreprises à remplir correctement leurs obligations de déclaration. La limitation de déduction vise également à garantir l'imposition effective des suppléments qui sont établis à la suite de contrôles fiscaux. Enfin, les conséquences de la limitation de déduction et de l'accroissement d'impôt appliqué peuvent sembler lourdes dans certains cas, ainsi qu'en atteste le litige au fond. Dès lors, il ressort de la nature et de la gravité de la sanction à laquelle s'expose le contribuable que celle-ci revêt un caractère répressif, et donc dissuasif.

B.17.5. Par conséquent, le caractère répressif prédomine dans la limitation de déduction et dans l'accroissement d'impôt, et ces derniers constituent une sanction de nature pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.17.6. La Cour tient cependant compte de ce que les dispositions en cause portent sur une procédure fiscale. À la différence des amendes pénales au sens strict, une limitation de déduction et un accroissement d'impôt constituent en quelque sorte le prolongement de la dette fiscale, étant donné qu'ils se calculent en fonction de cette dernière (voy., dans le même sens, CEDH, grande chambre, 3 novembre 2022, *Vegotex International S.A. c. Belgique*, précité, § 75).

B.18.1. La Cour examine ensuite l'impossibilité pour le juge, telle que la perçoit la juridiction a quo, de tempérer la limitation de déduction consécutive à l'application effective d'un accroissement d'impôt d'au moins 10 %, compte tenu de la situation individuelle du contribuable et du principe de proportionnalité, et d'apprécier si cette limitation de déduction n'est pas disproportionnée à la gravité de l'infraction.

B.18.2. La circonstance que l'administration fiscale et le juge disposent d'une compétence liée ne conduit pas en soi à une violation de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme. Cette disposition ne s'oppose pas à ce que le législateur, sous la réserve qu'il ne peut prendre une mesure déraisonnable, détermine les situations dans lesquelles une déclaration incomplète ou inexacte donne lieu à une limitation de déduction et à un accroissement d'impôt, ni donc à ce qu'il exclue le pouvoir d'appréciation de l'administration ou du juge.

B.18.3. Le litige au fond ne porte toutefois pas sur une situation dans laquelle l'administration fiscale et le juge ont une compétence totalement liée. Dans le cas d'une première infraction d'un contribuable pour déclaration incomplète ou inexacte sans intention d'éluder l'impôt, l'administration fiscale, en vertu de l'article 444, alinéa 2, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 226 de l'AR/CIR 1992, dispose d'un pouvoir d'appréciation quant à l'application effective ou non de l'accroissement d'impôt d'au moins 10 %. Si elle décide de ne pas appliquer un accroissement d'impôt d'au moins 10 %, la limitation de déduction, prévue à l'article 207, alinéa 7, du CIR 1992, ne s'appliquera pas.

B.18.4. 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.19. 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 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du même Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme.

Décision **Par ces motifs,**

la Cour

dît pour droit :

L'article 207, alinéa 7, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable pour l'exercice d'imposition 2019, lu en combinaison avec l'article 444, alinéa 2, du même Code, ne viole pas les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme.

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 19 juin 2025.

Le greffier, La présidente f.f.,

Frank Meersschaut Joséphine Moerman