

Numéros du rôle : 1885 et 1886
Arrêt n° 48/2001 du 18 avril 2001

A R R E T

En cause : les questions préjudicielles concernant l'article 109 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales, posées par la Cour de cassation.

La Cour d'arbitrage,

composée du président M. Melchior, des juges P. Martens, E. Cerexhe, R. Henneuse, E. De Groot et L. Lavrysen, et du président émérite G. De Baets conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles*

Par deux arrêts du 31 janvier 2000 en cause de H. Gilles et autres et de A. Gilles et autres contre l'Etat belge, dont les expéditions sont parvenues au greffe de la Cour d'arbitrage le 17 février 2000, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 109 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales, interprété en ce sens qu'il viserait uniquement les amendes administratives prévues par l'article 335 du Code des impôts sur les revenus (1964) et par l'article 445 du Code des impôts sur les revenus 1992, à l'exclusion des accroissements d'impôts prévus par l'article 334 dudit Code (1964) et par l'article 444 dudit Code 1992, crée-t-il une discrimination prohibée par les articles 10 et 11 de la Constitution ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

A. Gilles et son épouse, C. Piraux, d'une part, et H. Gilles et son épouse, F. Trigaux, d'autre part, ont fait l'objet, relativement aux exercices d'imposition 1991 et 1992, d'impositions d'office, faute d'avoir satisfait à leur obligation légale de souscrire leurs déclarations à l'impôt des personnes physiques dans le délai légal et ce pour les dixième et onzième reprises consécutives. Après avoir reçu des avertissements leur signalant qu'ils allaient faire l'objet de cette imposition d'office, ils ont adressé leurs déclarations fiscales à l'administration, laquelle a enrôlé l'impôt sur la base des montants qu'ils ont itérativement déclarés avec retard. L'administration fiscale a appliqué l'accroissement d'impôt prévu par les articles 334 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R.) 1964 et 444 du C.I.R. 1992, en limitant ces accroissements à 100 p.c. de l'impôt.

A. Gilles et C. Piraux, d'une part, et G. Gilles et F. Trigaux, d'autre part, ont contesté les accroissements qui leur étaient appliqués au motif qu'ils n'avaient pas été informés de l'application éventuelle de ces accroissements, lors de la notification de l'imposition d'office. Ces réclamations ont été rejetées par décisions du directeur des contributions directes de la province de Namur du 5 mai 1994, au motif que l'article 444 du C.I.R. 1992 n'impose pas la notification, en cas d'imposition d'office, du taux d'accroissement de l'impôt en raison de la déclaration tardive ou de l'absence de déclaration. Par arrêts du 4 mars 1998, la Cour d'appel de Liège a repoussé, elle aussi, les recours introduits par les deux couples. Contre ces arrêts, ils se sont pourvus en cassation soutenant qu'en vertu de l'article 109 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales, chaque fois qu'une administration fiscale adresse à un contribuable un avis par lequel il lui est réclamé une amende administrative, cet avis mentionne les faits constitutifs de l'infraction et la référence aux textes légaux ou réglementaires dont il a été fait application et donne les motifs qui ont servi à déterminer le montant de l'amende; que, sauf à créer une discrimination non justifiée entre contribuables selon qu'il leur est réclamé paiement d'une amende fiscale ou d'un accroissement d'impôt, cette obligation légale vise nécessairement tant les amendes administratives établies par le Code des impôts sur les revenus que les accroissements d'impôt qui, au même titre que les amendes, sont des sanctions administratives susceptibles de s'appliquer aux mêmes infractions aux dispositions du Code des impôts sur les revenus ou des arrêtés pris pour son exécution.

Les requérants ont alors invité la Cour de cassation à poser à la Cour d'arbitrage une question préjudicielle relative à la compatibilité de l'article 109 de la loi du 4 août 1986 avec les articles 10 et 11 de la Constitution en tant « qu'il ne viserait que les amendes administratives édictées par le Code des impôts sur les revenus (article 445) à l'exclusion des accroissements d'impôt établis par le même Code (article 444) et ce alors qu'amendes et accroissements sont susceptibles de s'appliquer aux mêmes infractions ».

La Cour de cassation a fait droit à cette demande en modifiant cependant, comme le rappelle la question libellée ci-dessus, les termes de la question suggérée puisqu'elle a omis ceux de « alors qu'amendes et accroissements sont susceptibles de s'appliquer aux mêmes infractions ».

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnances du 17 février 2000, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application dans ces affaires des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 23 février 2000, la Cour a joint les affaires.

Les décisions de renvoi ont été notifiées conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 12 mai 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 3 juin 2000.

Des mémoires ont été introduits par :

- H. Gilles et F. Trigaux, demeurant ensemble à 5650 Clermont, rue du Castillon 9, par lettre recommandée à la poste le 21 juin 2000;
- A. Gilles et C. Piraux, demeurant ensemble à 5650 Clermont, rue de l'Eglise 14, par lettre recommandée à la poste le 21 juin 2000;
- le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 26 juin 2000.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 17 août 2000.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- H. Gilles et F. Trigaux, par lettre recommandée à la poste le 14 septembre 2000;
- A. Gilles et C. Piraux, par lettre recommandée à la poste le 14 septembre 2000.

Par ordonnances du 29 juin 2000 et du 30 janvier 2001, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 17 février 2001 et 17 août 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 25 janvier 2001, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 14 février 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 26 janvier 2001.

Par ordonnance du 6 février 2001, la Cour a complété le siège par le juge L. Lavrysen.

A l'audience publique du 14 février 2001 :

- ont comparu :
 - . Me F. Fogli, avocat au barreau de Bruxelles, pour H. Gilles et F. Trigaux et pour A. Gilles et C. Piraux;
 - . Me F. T'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. Cerexhe et L. Lavrysen ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *En droit*

- A -

Position des contribuables A. Gilles, C. Piraux, H. Gilles et F. Trigaux

A.1.1. Le Code des impôts sur les revenus instaure deux ordres de sanctions administratives : les accroissements d'impôts (article 344 du C.I.R. 1964 - article 444 du C.I.R. 1992) et les amendes administratives (article 335 du C.I.R. 1964 - article 445 du C.I.R. 1992).

Selon une doctrine majoritaire, les accroissements d'impôts et les amendes administratives ont la même nature juridique : dans l'évolution de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, les uns et les autres doivent être considérés comme des peines au sens de la Convention européenne des droits de l'homme. Deux arrêts récents de la Cour d'arbitrage vont dans le même sens (n^{os} 22/99 et 32/99).

Si les accroissements d'impôts et les amendes administratives peuvent être cumulés, l'administration fiscale prescrit cependant à ses agents de ne pas appliquer une amende pour une infraction qui pourrait être sanctionnée suffisamment par un accroissement d'impôt.

A.1.2. Le Code des impôts sur les revenus réserve aux accroissements d'impôts et aux amendes administratives un traitement similaire, notamment en ce qui concerne les recours ouverts au contribuable à l'encontre de leur application : le redevable peut se pourvoir en réclamation par écrit contre le montant de l'imposition établie à sa charge auprès du directeur des contributions. De même, aucun intérêt moratoire n'est alloué en cas de remise d'une amende ou d'un accroissement à titre de mesure de grâce.

Il ressort par ailleurs des arrêts précités de la Cour d'arbitrage que le contribuable peut solliciter du juge judiciaire qu'il statue tant en ce qui concerne la légalité des sanctions administratives (amendes ou accroissements) qui lui sont appliquées qu'en ce qui concerne leur opportunité.

A.1.3. En conséquence, en ce qui concerne l'article 109 de la loi du 4 août 1986, si on l'interprète comme ne devant s'appliquer qu'aux seules amendes à l'exclusion des accroissements, cela revient à traiter différemment deux situations similaires, puisque le contribuable à qui l'on appliquera une amende administrative se verra notifier un avis mentionnant les faits constitutifs de l'infraction et les références aux textes légaux et réglementaires dont il a été fait application, ainsi que les motifs qui ont servi à déterminer le montant de l'amende, tandis que le contribuable à qui l'on appliquerait un accroissement pour cette même infraction ne serait nullement informé de la motivation en droit et en fait de cette sanction.

Rien ne justifie une telle différence de traitement.

L'obligation de motivation qui ressort de l'article 109 de la loi du 4 août 1986 tend à assurer au contribuable une information complète des motifs qui poussent l'administration fiscale à lui infliger une sanction. Cette information et cette motivation des sanctions sont des éléments essentiels des droits de la défense et des principes de bonne administration qui doivent s'appliquer en matière fiscale.

Si les contribuables avaient été informés, ils auraient pu faire valoir leurs observations suite à la notification d'imposition d'office et faire ainsi usage de leurs droits de défense.

L'article 109 précité, en tant qu'il est interprété comme ne s'appliquant qu'aux amendes et non aux accroissements d'impôts, viole donc les articles 10 et 11 de la Constitution puisqu'il réserve un traitement différent à des situations similaires.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. Même si les travaux préparatoires sont laconiques, il est certain que la volonté du législateur a été de n'imposer l'obligation d'information de l'article 109 de la loi du 4 août 1986 qu'aux amendes fiscales et non aux accroissements applicables en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive.

A.2.2. Cette différence de régime s'explique en raison des différences qui séparent l'accroissement de l'amende.

Certes, la doctrine considère que les accroissements et les amendes fiscales procèdent de la même nature. Les cours et tribunaux bénéficient, tant en matière d'accroissements d'impôt qu'en matière d'amendes fiscales, d'un pouvoir de pleine juridiction pour en examiner la légalité, les réduire ou les supprimer; cependant, il existe entre ces deux types de sanctions administratives des différences qui justifient que l'application de l'amende doit être « motivée », alors que l'accroissement n'exige raisonnablement aucune motivation ni référence à un texte déterminé.

Les accroissements d'impôts sont parfaitement circonscrits : ils ne peuvent être appliqués que s'il y a eu, de la part du contribuable, défaut de déclaration ou déclaration incomplète ou inexacte. Lorsqu'il n'a pas rempli sa déclaration, le contribuable le sait, évidemment. Lorsqu'il a commis une erreur de bonne foi, l'accroissement n'est en principe pas dû. Et lorsque c'est de mauvaise foi, en vue d'éluder l'impôt, qu'il n'a pas fait sa déclaration ou en a confectionné une qui est incomplète ou inexacte, il en est parfaitement conscient également.

A.2.3. Les amendes fiscales, même si elles sont également une « sanction administrative » et qu'elles peuvent aussi frapper l'absence de déclaration fiscale ou son caractère tardif ou incomplet, sont nettement différentes.

Les amendes ont été instaurées par la loi du 20 novembre 1962. Elles diffèrent fondamentalement des accroissements.

En effet, sur le plan de leur application *ratione materiae*, les accroissements ne visent que le défaut, le retard ou l'inexactitude de la déclaration fiscale. L'amende frappe toute infraction généralement quelconque à toutes les dispositions du Code et de ses arrêtés d'exécution. Du point de vue de leur application *ratione personae*, les accroissements n'atteignent que le contribuable qui, nécessairement, sait qu'il n'a pas rempli du tout ou en tout cas correctement ses obligations en matière de déclaration d'impôt; l'amende est susceptible de frapper même un tiers qui peut parfaitement ignorer que le Code ou ses arrêtés lui imposaient une obligation ou une interdiction relativement à un contribuable qu'il n'est pas nécessairement à même de déterminer.

En matière d'accroissement, la loi elle-même établit une « échelle », une gradation stricte de la sanction, qui ne laisse aucune marge à « l'arbitraire » du fonctionnaire taxateur. Cette échelle n'existe pas en matière d'amende.

La loi n'impose nullement au fonctionnaire de tenir compte de la bonne foi ou de l'absence d'infraction antérieure en matière d'amende, ce qui n'est pas le cas lorsqu'il s'agit d'accroissement.

L'amende administrative enfin, contrairement à l'accroissement, ne trouve pas à s'appliquer de plein droit en vertu de la loi et selon un barème strict, mais est abandonnée à l'appréciation de l'administration, qui bénéficie de la faculté de l'infliger ou d'en dispenser le contribuable, ainsi qu'il résulte des termes « [...] peut appliquer [...] une amende » qui figurent aux articles 335 du C.I.R. 1964 et 445 du C.I.R. 1992. En revanche, l'accroissement est applicable de plein droit.

Il s'en déduit que s'il est vrai que l'absence de déclaration ou la déclaration incomplète ou inexacte peut donner lieu aussi bien à une amende administrative qu'à un accroissement d'impôt, l'infraction sera toujours sanctionnée par un accroissement d'impôt plutôt que par une amende qui est laissée à l'appréciation de l'administration, cette libre appréciation et le risque d'arbitraire qu'elle comporte justifiant la motivation imposée par l'article 109 litigieux.

On constate que, tout en assurant, sur le plan de la protection judiciaire des droits de la défense, les mêmes prérogatives qu'en matière d'amende, la loi limite singulièrement le champ d'application de l'accroissement d'impôt, à la fois sur le plan matériel (type très restreint d'infractions), sur le plan personnel (application au seul contribuable contrevenant), et en ce qui concerne les prérogatives de l'administration.

Ces différences essentielles justifient que l'amende administrative se voie seule appliquer le système d'information renforcée du contribuable prévu par l'article 109 de la loi du 4 août 1986, sans qu'il y ait de discrimination au sens des articles 10 et 11 de la Constitution.

A.2.4. Selon la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, il n'est pas inconstitutionnel de traiter différemment deux ou plusieurs catégories de citoyens, pour autant que la distinction opérée soit justifiée par un but légitime et que les moyens mis en œuvre soient raisonnables et proportionnés au but légitime poursuivi et pour autant que les catégories ou les situations soient comparables.

En l'espèce, l'on doit admettre qu'eu égard aux différences qui caractérisent le système des accroissements d'impôts en cas d'absence, de retard ou d'inexactitude de déclaration (articles 334 du C.I.R. 1964 et 444 du C.I.R. 1992) et le régime des amendes fiscales applicables à toutes personnes quelles que soient les infractions commises, les amendes n'étant pas déterminées quant à leur *quantum* par la loi en fonction de la gravité de l'infraction, la réponse à la question préjudicielle posée doit être négative.

Réponse des contribuables A. Gilles, C. Piraux, H. Gilles et F. Trigaux

A.3.1. S'il est vrai que le champ d'application des amendes est plus étendu que celui des accroissements, ces deux sanctions sont susceptibles de s'appliquer aux mêmes infractions. C'est en raison de cette similarité qu'il est discriminatoire de réserver un traitement différent au contribuable qui se verrait infliger des accroissements par rapport à celui qui se verrait appliquer une amende, pour la même infraction, en n'informant au préalable que le second d'entre eux de la motivation de la sanction qui lui sera appliquée.

Rien ne permet non plus d'affirmer, comme le fait le Conseil des ministres, qu'en cas d'absence de déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte, l'infraction serait toujours sanctionnée par un accroissement d'impôt plutôt que par une amende administrative. Cette affirmation ne peut s'appuyer sur aucune disposition légale.

A.3.2. La seconde différence vantée par le Conseil des ministres a trait au champ d'application *ratione personae* des accroissements et des amendes : les accroissements n'atteindraient que le contribuable qui, nécessairement, saurait qu'il n'a pas rempli du tout ou en tout cas pas correctement ses obligations en matière de déclaration d'impôt, tandis que l'amende est susceptible de frapper un contribuable ou même un tiers qui peut parfaitement ignorer que le Code ou ses arrêtés lui imposaient une obligation ou une interdiction qu'il n'est pas nécessairement à même de déterminer.

Il est inexact de prétendre que les accroissements ne sanctionneraient que les contribuables conscients d'avoir commis une infraction au C.I.R. En effet, un contribuable, dans l'établissement de sa déclaration fiscale, peut avoir commis des inexactitudes sans en être conscient.

Ces erreurs sont cependant susceptibles d'être sanctionnées par des accroissements au taux de 10 à 30 p.c. L'article 226 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (A.R./C.I.R. 1992) prévoit en effet cette échelle d'accroissements en cas de déclaration incomplète ou inexacte sans intention d'éluder l'impôt.

A.3.3. En ce qui concerne la troisième différence relevée par le Conseil des ministres, s'il est vrai que l'arrêté d'exécution du C.I.R. établit une échelle des taux d'accroissements applicables, il n'en reste pas moins qu'il appartient au fonctionnaire taxateur de constater l'infraction qu'il entend sanctionner et de déterminer dans quelle catégorie de taux cette infraction doit être incluse.

Ainsi, il appartiendra notamment au fonctionnaire de déterminer si l'infraction a été commise avec ou sans intention d'éluder l'impôt. Cette qualification peut conduire à d'importantes différences dans la gravité de l'accroissement qui sera appliqué au contribuable. Il est dès lors essentiel, comme en matière d'amende, que le contribuable soit informé, de manière motivée, de la qualification retenue par l'administration fiscale, et par conséquent, du taux d'accroissement qui lui sera appliqué.

A.3.4. La quatrième différence avancée par le Conseil des ministres est que la loi n'imposerait nullement au fonctionnaire de tenir compte de la bonne foi, ou de l'absence d'infraction antérieure en matière d'amende, ce qui ne serait pas le cas en matière d'accroissement. *A contrario*, cela signifierait que le fonctionnaire serait obligé de tenir compte de la bonne foi du contribuable en matière d'accroissements.

Cette affirmation méconnaît le prescrit de l'article 444 du C.I.R. 1992 qui permet qu'en l'absence de mauvaise foi, l'application d'un accroissement soit abandonnée à l'appréciation de l'administration, qui bénéficie de la faculté de l'infliger ou d'en dispenser le contribuable.

En réalité, cet article octroie même à l'administration un double pouvoir d'appréciation en matière d'accroissements : il lui appartient en effet tout d'abord de décider si, à son sens, une infraction est entachée de mauvaise foi ou non, et ensuite, même si elle estime que la mauvaise foi est absente, d'apprécier si elle veut renoncer ou non à l'application de la sanction.

- B -

B.1. La Cour de cassation demande à la Cour si l'article 109 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales viole les articles 10 et 11 de la Constitution, « interprété en ce sens qu'il viserait uniquement les amendes administratives prévues par [...] l'article 445 du Code des impôts sur les revenus 1992, à l'exclusion des accroissements d'impôts prévus par [...] l'article 444 dudit code [...] ».

B.2. Il n'appartient pas à la Cour, en l'espèce, d'examiner, en outre, si l'obligation de motiver un accroissement d'impôt peut se déduire des articles 2 et 3 de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs. Cette question, qui n'a pas été

abordée dans les mémoires des parties intervenantes, fait l'objet de la troisième branche du moyen unique du pourvoi que la Cour de cassation n'a pas examinée.

B.3. L'article 109 de la loi du 4 août 1986 précité dispose :

« Chaque fois qu'une administration fiscale adresse à un contribuable un avis par lequel il lui est réclamé une amende administrative, cet avis mentionne les faits constitutifs de l'infraction et la référence aux textes légaux ou réglementaires dont il a été fait application et donne les motifs qui ont servi à déterminer le montant de l'amende. »

B.4. L'article 444 du Code des impôts sur les revenus (1992), qui figure dans la section première (« Sanctions administratives »), sous-section première (« Accroissements d'impôts »), dispose :

« En cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés 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 p.c. à 200 p.c. des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés.

En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 p.c. 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 25.000 francs. »

B.5. L'article 445 du Code des impôts sur les revenus (1992), qui figure dans la section première (« Sanctions administratives »), sous-section II (« Amende administrative »), disposait, dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 1992 :

« Le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 200 à 10.000 francs.

Cette amende est recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques.

Le Ministre des Finances ou son délégué statue sur les requêtes ayant pour objet la remise des amendes fiscales. »

B.6. L'accroissement d'impôt est une sanction administrative que le législateur a prévue en cas de non-déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, pourvu que les revenus non déclarés dépassent 25.000 francs.

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.

L'accroissement d'impôt est recouvré selon les mêmes règles que l'impôt des personnes physiques.

B.7. L'amende fiscale est une sanction administrative qui peut être appliquée à toute infraction aux dispositions du C.I.R. 1992, ainsi qu'aux arrêtés pris pour leur exécution. L'amende fiscale s'élevait, au moment du litige, de 200 à 10.000 francs. L'amende fiscale est recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôts des personnes physiques.

B.8. L'article 109 de la loi du 4 août 1986 précitée impose à l'administration, lorsqu'elle inflige une amende administrative, de notifier au contribuable les faits constitutifs de l'infraction et de donner les motifs qui ont servi à déterminer le montant de l'amende.

Au cours des travaux préparatoires, le ministre a déclaré que «cette exigence d'une justice répressive plus explicite se situe dans la ligne de la réforme en cours du Code pénal ainsi que d'un projet de loi, anticipant celle-ci sur ce point, adopté par la Commission de la Justice de la Chambre. » (*Doc. parl.*, Sénat, 1985-1986, n° 310/2, pp. 2 et 3). Le susdit article 109 a été inséré parce que le législateur estimait souhaitable « que les avis, par lesquels l'administration réclame une amende fiscale administrative à un contribuable, indiquent clairement quels sont les critères qui ont été appliqués pour déterminer le montant de l'amende dont le paiement est exigé » (*Doc. parl.*, Sénat, 1985-1986, n° 310/1, p. 29).

B.9. Entre les amendes administratives et les accroissements d'impôts, il existe certaines différences fondées sur des critères objectifs : contrairement aux amendes administratives, dont le montant, fixé par le fonctionnaire délégué, pouvait varier, au moment du litige, entre 200 et 10.000 francs, le montant des accroissements découle directement des dispositions légales et réglementaires visées en B.4.

B.10. Il reste cependant que, dans l'un et l'autre cas, le fonctionnaire dispose d'un pouvoir d'appréciation quant aux faits constitutifs de la sanction et au montant qu'il applique. En cas d'accroissement d'impôt, l'article 444, alinéa 2, le charge en outre d'apprécier s'il y a « absence de mauvaise foi ».

Rien ne justifie que l'administration fiscale ne mentionne pas les raisons qui l'ont amenée à conclure qu'une déclaration est incomplète ou inexacte et que le contribuable est ou n'est pas de mauvaise foi, lorsqu'elle applique un accroissement d'impôt, tandis qu'elle est tenue de mentionner les éléments visés à l'article 109 lorsqu'elle inflige une amende administrative.

Dans les deux hypothèses, il s'agit de sanctions administratives que l'administration peut infliger en cas d'infraction à des dispositions du Code, dont elle apprécie l'existence et la gravité.

B.11. La question appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Interprété en ce sens qu'il ne s'appliquerait pas aux accroissements d'impôts prévus par l'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 109 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 18 avril 2001.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior