

Numéro du rôle : 6747
Arrêt n° 7/2019 du 23 janvier 2019

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives aux articles 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance du Luxembourg, division Marche-en-Famenne.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et A. Alen, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman et M. Pâques, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 4 octobre 2017 en cause de la SPRL « Pierret Industries » contre l'État belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 19 octobre 2017, le Tribunal de première instance du Luxembourg, division Marche-en-Famenne, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 444 C.I.R. 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 1er du Protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme, dans la mesure où il permet de réclamer des accroissements plus ou moins importants à deux contribuables qui ont commis la même infraction et ce en fonction du montant des revenus déclarés par ceux-ci, cela débouchant sur une somme plus importante à payer et donc sur une sanction plus lourde pour le contribuable déclarant plus de revenus alors que l'infraction commise est identique ?

2. L'article 444 C.I.R. 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 1er du Protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme dans la mesure où il permet d'appliquer une même sanction à un contribuable ayant rempli ses obligations fiscales sous forme de versements anticipés et à un contribuable n'ayant pas payé l'impôt; en effet, paradoxalement, le contribuable qui a payé tout son impôt (important) par le biais de versements anticipés sera sanctionné plus lourdement que le contribuable qui n'a pas fait de versements anticipés (par rapport à un impôt moins important) ?

3. Les articles 444 et 445 du C.I.R. 1992 violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 1er du Protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme dans la mesure où ils permettent à l'administration fiscale de sanctionner le dépôt tardif d'une déclaration sans intention d'éluder l'impôt soit par une amende dont le montant fixe varie entre 50,00 EUR et 1.250,00 EUR soit par un accroissement de 10 % à 50 % des revenus non déclarés, déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés sans aucun plafond ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « Pierret Industries », assistée et représentée par Me J.-P. Douny, avocat au barreau de Liège;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me I. Tasset, avocat au barreau de Liège.

Par ordonnance du 25 septembre 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et J. Moerman, 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 le 17 octobre 2018 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 17 octobre 2018.

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*

En date du 13 janvier 2016, le Contrôle des Contributions d'Arlon sociétés a adressé à la SPRL « Pierret Industries », conformément à l'article 351 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), une notification d'imposition d'office, à défaut, pour la société contribuable, d'avoir déposé une déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2015. Outre la base imposable, l'administration annonçait l'application d'un accroissement d'impôt au taux de 20 %, en application de l'article 444 du CIR 1992 (déclaration tardive et troisième infraction).

La cotisation a ainsi été enrôlée pour un montant d'impôt de 397 716,19 euros, majoré d'accroissements de 79 543,24 euros, soit un total de 477 259,43 euros sur lequel sont imputés les versements anticipés de 500 000 euros. La cotisation se solde donc par un montant à rembourser à la SPRL « Pierret Industries » de 24 167,66 euros.

La SPRL redevable a sollicité la remise de l'accroissement au motif que l'absence de dépôt de la déclaration dans le délai légal était due à des problèmes d'organisation et que, par ailleurs, elle effectuait des versements anticipés importants débouchant chaque année sur des remboursements importants.

L'administration ayant maintenu la décision que la SPRL redevable contestait, celle-ci a introduit une réclamation contre la cotisation qui avait été enrôlée, mais cette réclamation a été rejetée. C'est la raison pour laquelle elle a introduit un recours devant la chambre fiscale du Tribunal de première instance du Luxembourg, division Marche-en-Famenne.

À titre principal, la SPRL redevable de l'impôt demande au juge *a quo* d'annuler la cotisation, à titre subsidiaire, de dégrever la cotisation litigieuse, et à titre encore plus subsidiaire, d'annuler les accroissements.

À titre infiniment subsidiaire, elle demande au juge *a quo* de poser deux questions préjudicielles à la Cour, ce qu'il fait sous la forme des deux premières questions préjudicielles reproduites plus haut, auxquelles il a ajouté d'office une troisième.

III. *En droit*

- A -

Position de la partie demanderesse devant le juge a quo

A.1.1. Le fait d'appliquer l'article 444 du CIR 1992 en cas de dépôt tardif de déclaration fiscale pose problème à plusieurs égards.

D'abord, estime la partie demanderesse devant le juge *a quo*, pour une même infraction commise, deux contribuables peuvent être soumis à des sanctions d'une sévérité diamétralement opposée, l'accroissement étant proportionnel à l'impôt dû sur la portion des revenus déclarés tardivement.

Ensuite, l'application de cette disposition à une déclaration tardive n'est pas logique lorsque le contribuable concerné s'est déjà acquitté de l'impôt par des versements anticipés et que ceux-ci débouchent sur un

remboursement d'impôt. Dans cette hypothèse, ce contribuable sera sanctionné de la même manière que le contribuable qui n'aura effectué aucun versement anticipé.

Enfin, le juge *a quo* s'interroge sur une autre différence de traitement. Dès lors qu'il est admis que les articles 444 et 445 du CIR 1992 permettent tous deux de sanctionner un dépôt tardif de déclaration, cette possibilité laisse un choix discrétionnaire à l'administration, qui permet à cette dernière de choisir la sanction qui sera la plus favorable pour le Trésor.

A.1.2. Les première et troisième questions préjudicielles appellent une réponse affirmative, soutient la partie demanderesse devant le juge *a quo*. Les accroissements et les amendes fiscales étant de nature pénale, non seulement l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme leur est applicable, mais encore le principe de la prévisibilité de la loi pénale garanti par l'article 7 de la même Convention.

Si l'impôt doit être progressif, personnalisé et tenir compte de la faculté contributive du contribuable, il ne saurait en être de même pour la sanction qui frappe le dépôt tardif d'une déclaration. En effet, la différence de traitement mentionnée dans la première question préjudicielle n'est pas objectivement et raisonnablement justifiée, les travaux préparatoires ne donnant aucune explication à celle-ci. La seule chose qui y est indiquée, c'est que l'article 444 du CIR 1992 et l'article 445 ne peuvent être appliqués concomitamment.

Même si une déclaration a été introduite tardivement, elle n'est pas pour autant assimilable à une déclaration qui élude des revenus. Il ne saurait donc être question, poursuit la partie demanderesse, d'« impôts dus sur la portion des revenus non déclarés » dès lors que l'agent taxateur admet que la base imposable est en définitive constituée des revenus déclarés par le contribuable.

Il y a donc, contrairement à ce que prévoit le texte même de l'article 444 du CIR 1992, une assimilation entre revenus non déclarés et revenus déclarés tardivement. Ensuite, la sanction de l'accroissement n'est pas appropriée à la déclaration tardive. Si l'accroissement est véritablement censé sanctionner une infraction de même nature et de même gravité, pourquoi le contribuable A qui a déposé tardivement sa déclaration pour la deuxième fois devrait-il supporter une sanction plus lourde que le contribuable B qui a lui aussi rentré tardivement sa déclaration pour la deuxième fois, uniquement parce que ses revenus sont supérieurs à ceux de B ?

La même problématique doit être abordée au regard de l'article 445 du CIR 1992. La possibilité d'appliquer indifféremment l'article 444 ou l'article 445, les deux sanctions prévues par ces articles étant de nature pénale, expose les contribuables ayant rentré leur déclaration tardivement à des sanctions dont l'importance est sans rapport avec la nature et la gravité de l'infraction commise.

En effet, le contribuable qui aura rentré sa déclaration tardivement pourra être soumis à une sanction pénale de 10 % à 200 % de l'impôt dû « sur la portion des revenus non déclarés », alors qu'un autre contribuable ayant lui aussi rentré sa déclaration tardivement sera éventuellement tenu au paiement d'une amende comprise entre 50 et 1 250 euros. Or, selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, en présence de deux sanctions pénales, le juge doit appliquer la peine la plus favorable à l'accusé. Ainsi, poursuit la société contribuable devant le juge *a quo*, l'administration fiscale ne peut automatiquement privilégier la sanction la plus lourde.

A.1.3. La deuxième question préjudicielle, qui doit être mise en rapport avec des versements anticipés, appelle, elle aussi, une réponse affirmative.

Le contribuable à l'impôt des sociétés a intérêt à effectuer des versements anticipés car même si ces versements ne sont pas obligatoires, une majoration est prévue sur les cotisations ordinaires lorsqu'aucun versement anticipé n'a été effectué ou lorsque ces versements sont insuffisants.

En l'espèce, il ne peut être admis qu'un contribuable qui n'effectue aucun versement anticipé soit favorisé par rapport à celui qui y procède mais rentre sa déclaration tardivement.

Cette question n'est pas abordée dans les travaux préparatoires de la loi du 30 juin 2017. Or, elle présente un intérêt dès lors qu'il est décidé de prévoir expressément que l'article 444 du CIR 1992 concerne également la déclaration tardive.

Un contribuable qui a payé anticipativement tout son impôt ne peut être amené à payer des accroissements plus importants que le contribuable qui n'a rien payé anticipativement, lorsque l'accroissement est justifié par l'existence de revenus déclarés tardivement.

Position du Conseil des ministres

A.2.1. La première question préjudicielle, estime le Conseil des ministres à titre principal, appelle une réponse négative dans la mesure où elle n'identifie pas les catégories différentes de personnes dont l'une subirait un traitement discriminatoire.

L'accroissement d'impôt diffère, d'une part, en fonction de la nature et de la gravité de l'infraction, laquelle détermine le pourcentage de l'accroissement et, d'autre part, en fonction de son assiette, laquelle est déterminée par l'impôt dû sur la portion de revenus non déclarés. Toutefois, ces règles sont appliquées de la même manière à tout contribuable qui commet une infraction à l'article 444 du CIR 1992.

À titre subsidiaire, la prétendue discrimination repose sur un critère objectif et raisonnable et répond au but poursuivi par le législateur.

Il est tout à fait légitime que l'article 444 du CIR 1992 vise, d'une part, à prévenir l'absence de déclaration dans les délais ou la déclaration incomplète ou inexacte et, d'autre part, à pénaliser lesdites infractions. La circonstance que l'assiette de l'accroissement coïncide avec l'impôt dû sur la portion non déclarée est justifiée par le risque encouru par l'État de ne pas recouvrer l'impôt sur les revenus dont question et par la volonté de dissuader le contribuable de tenter d'échapper à l'imposition des revenus qu'il s'abstient de déclarer.

Enfin, le contrôle d'opportunité échappe à la censure de la Cour, principe qui devrait aussi s'appliquer en l'espèce, ce que rappelle le Conseil des ministres sans préciser toutefois comment.

A.2.2. Le Conseil des ministres soutient que les prémisses de la deuxième question préjudicielle demeurent inexactes. Le contribuable qui a procédé à des versements anticipés n'a pas pour autant rempli les obligations fiscales visées à l'article 305, alinéa 2, du CIR 1992, c'est-à-dire procédé à la déclaration correcte de ses revenus.

Par ailleurs, le contribuable qui aura procédé à des versements anticipés ne sera pas sanctionné plus lourdement que celui qui n'y aura pas procédé. Certes, depuis l'exercice d'imposition 2013, les accroissements d'impôt sont calculés sur les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés « déterminés avant toute imputation [...] de versements anticipés », mais le contribuable qui a procédé à de tels versements n'est pas sanctionné plus sévèrement : l'opération est donc neutre fiscalement.

La deuxième question préjudicielle appelle donc une réponse négative.

A.2.3. Avant de répondre à la troisième question préjudicielle, le Conseil des ministres précise que les articles 444 et 445 du CIR 1992 ne prévoient pas des conditions d'application qui s'excluraient l'une de l'autre. Ils s'inscrivent dans une temporalité différente.

La remise tardive à laquelle s'applique l'article 444 du CIR 1992 entraîne un risque supplémentaire pour le fisc de ne pas recouvrer le juste impôt et la nécessité de trouver les ressources humaines et financières en vue d'opérer les vérifications et contrôles nécessaires à la juste perception de l'impôt.

Il est donc important que l'administration dispose d'une autre option pour pénaliser le dépôt tardif de la déclaration. C'est ce qui a justifié l'introduction de l'article 445 du CIR 1992 dans l'arsenal législatif belge.

Ainsi, chacune des deux sanctions a-t-elle une justification particulière. L'amende administrative prévue par l'article 445 du CIR 1992 sanctionne le seul fait de ne pas avoir déclaré les revenus dans le délai légal imparti, sans tenir compte du montant des revenus.

L'accroissement d'impôt, en revanche, est, une sanction plus dissuasive, qui vise à sanctionner le risque encouru par l'État de ne pas recouvrer l'impôt sur les revenus et à dissuader le contribuable de tenter d'échapper à l'imposition des revenus, ce que la Cour a rappelé dans son arrêt n° 85/2004 du 12 mai 2004.

La troisième question préjudicielle appelle, elle aussi, une réponse négative.

- B -

Quant aux dispositions en cause et au contexte des questions préjudicielles

B.1.1. L'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), tel qu'il était applicable au moment des faits soumis au juge *a quo*, disposait :

« En cas d'absence de déclaration 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 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 2 500 EUR.

[...] ».

B.1.2. Depuis sa modification par l'article 6 de la loi du 30 juin 2017 portant des mesures de lutte contre la fraude fiscale (ci-après : la loi du 30 juin 2017), l'article 444 du CIR 1992 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 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 2 500 EUR.

[...] ».

B.1.3. L'échelle des accroissements prévue par l'article 444 du CIR 1992 a été établie par l'article 225 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, comme suit :

	Nature des infractions	Accroissements
A.	Absence de déclaration due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :	Néant
B.	Absence de déclaration sans intention d'éluder l'impôt : - 1ère infraction (compte non tenu des absences de déclaration visées sub A) : - 2e infraction : - 3e infraction : À partir de la 4e infraction, les infractions de cette nature sont classées <i>sub C</i> et sanctionnées comme telles.	10 p.c. 20 p.c. 30 p.c.
C.	Absence de déclaration avec intention d'éluder l'impôt : - 1ère infraction : - 2e infraction : - 3e infraction et infractions suivantes :	50 p.c. 100 p.c. 200 p.c.
D.	Absence de déclaration accompagnée soit d'une inexactitude ou omission par faux ou d'un usage de faux au cours de la vérification de la situation fiscale, soit d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire : dans tous les cas :	200 p.c.

B.1.4. L'article 445 du CIR 1992 dispose :

« § 1er. Le fonctionnaire délégué par le conseiller général peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 50 EUR à 1 250 EUR.

Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci.

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

Par dérogation à l'alinéa 2, l'amende, enrôlée simultanément avec le précompte auquel elle se rapporte, est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel.

Aucune amende n'est appliquée lorsque :

- le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire;

- la réintégration dans la comptabilité de bénéfices dissimulés, visée 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 au même article 219, alinéa 4.

§ 2. Par dérogation au § 1er, alinéa 1er, le fonctionnaire délégué par le conseiller général applique une amende de 6 250 EUR en cas de non-respect de l'obligation prévue à l'article 307, § 1er/1, alinéa 1er, c, § 1er/3 et § 1er/4.

L'amende précitée est appliquée par année et par construction juridique non mentionnée.

§ 3. Par dérogation au § 1er, alinéa 1er, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent peut, pour une infraction des dispositions des articles 321/1 à 321/6, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, appliquer une amende de 1 250 EUR à 25 000 EUR à partir de la deuxième infraction. Pour les infractions dues à la mauvaise foi ou avec intention d'éluder l'impôt, une amende de 12 500 EUR pourra être infligée pour la première infraction. À partir de la seconde infraction, une amende de 25 000 EUR pourra être infligée.

Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci ».

B.2. Il résulte des faits soumis au juge *a quo* et de la motivation de la décision de renvoi que la Cour est interrogée sur la compatibilité de l'article 444, avant sa modification par l'article 6 de la loi, précitée, du 30 juin 2017, et de l'article 445 du CIR 1992 avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1 du Premier

Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, dans l'interprétation selon laquelle ils sont appliqués à un contribuable qui a remis tardivement sa déclaration fiscale mais qui avait fait des versements anticipés, sachant que l'infraction constatée par l'administration fiscale à l'égard du contribuable concerné s'était déjà produite au cours de plusieurs exercices fiscaux antérieurs.

B.3.1. L'article 444 du CIR 1992, dans sa version applicable à l'affaire ayant donné lieu à la question préjudicielle, prévoyait un accroissement d'impôt « en cas d'absence de déclaration » des revenus « ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte ».

Se référant à la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass., 5 septembre 1979, *Pas.*, 1980, I, p. 7), qu'il pouvait considérer comme jurisprudence constante (voy., par exemple, Cass., 1er juillet 1947, *Pas.*, 1947, I, p. 315; 21 juin 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1145; 4 février 1969, *Pas.*, 1969, I, p. 505; 17 octobre 1977, *Pas.*, 1978, I, pp. 199-202; 5 septembre 1979, *Pas.*, 1980, I, pp. 7-8), le juge *a quo* estime que l'accroissement d'impôt peut également être appliqué en cas de déclaration tardive des revenus, dès lors qu'en ce qui concerne les effets, une déclaration tardive est assimilée à une non-déclaration.

B.3.2. Bien que la Cour de cassation ait adopté une autre position dans un arrêt du 15 mars 2018 (Cass., 15 mars 2018, F.17.0004.N), la Cour répond aux questions préjudicielles posées dans l'interprétation du juge *a quo*, laquelle, dès lors qu'elle est conforme à la jurisprudence constante de la Cour de cassation au moment où le jugement de renvoi a été rendu, ne peut évidemment être considérée comme manifestement erronée. La circonstance que le législateur a expressément confirmé cette jurisprudence constante de la Cour de cassation par la loi du 30 juin 2017, ainsi qu'il a été mentionné en B.1.2, n'aboutit pas à une autre conclusion, d'autant que le législateur entendait uniquement mettre le texte de la loi en adéquation avec sa finalité (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2400/003, p. 5).

Quant à la première question préjudicielle

B.4. Par la première question préjudicielle, il est demandé à la Cour de comparer la situation de deux contribuables qui ont tous les deux remis tardivement leur déclaration

fiscale mais qui seraient traités différemment, en application de l'article 444 du CIR 1992, en ce que l'accroissement d'impôt qui leur est imposé est calculé en fonction du montant des revenus qu'ils déclarent, de sorte qu'alors qu'ils ont commis la même infraction, la sanction serait plus lourde pour le contribuable qui déclare plus de revenus que pour l'autre. Le juge *a quo* demande si l'article 444 du CIR 1992 est donc compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

B.5.1. L'impôt constitue un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État. Il est inscrit au budget de ce dernier et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément.

Quant à l'accroissement d'impôt, il ressort tant du texte même de l'article 444 du CIR 1992 que des travaux préparatoires relatifs aux dispositions législatives qui en sont à l'origine que le législateur visait à établir une sanction administrative afin de prévenir et de réprimer la fraude qui découlerait de l'absence de déclaration fiscale ou du caractère incomplet ou inexact de la déclaration. Il est recouvré selon les mêmes règles que l'impôt.

B.5.2. Il résulte des dispositions citées en B.1.1 à B.1.3 que l'accroissement d'impôt est calculé en fonction de la nature et de la gravité de l'infraction, lesquelles définissent le pourcentage de l'accroissement, d'une part, et, d'autre part, en fonction de son assiette, laquelle dépend de l'impôt dû sur la portion des revenus non déclarés.

En ce qui concerne la coïncidence de l'accroissement avec l'impôt dû sur la portion de revenus non déclarée, elle est expressément justifiée, depuis la modification de l'article 444 du CIR 1992 par l'article 102 de la loi-programme du 27 décembre 2012, par le fait que les accroissements d'impôts « sont déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés ».

En ce qui concerne le mode de calcul des accroissements, les travaux préparatoires de cette disposition mentionnent ce qui suit :

« Dans le régime actuel, un contribuable peut y échapper s'il a effectué suffisamment de versements anticipés ou s'il a un excédent de précomptes. Un terme est mis maintenant à cette situation » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2561/006, p. 5).

B.6. Compte tenu de la finalité de l'accroissement d'impôt, il est raisonnablement justifié que l'accroissement soit calculé sur l'impôt dû sur la partie de revenus non déclarés ou déclarés tardivement. La disposition en cause n'est pas incompatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, dès lors que le deuxième alinéa de cet article prévoit que les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes.

B.7. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la deuxième question préjudicielle

B.8. Par la deuxième question préjudicielle, il est demandé à la Cour de comparer la situation de deux contribuables qui ont déclaré leurs revenus tardivement au regard de l'accroissement d'impôt prévu par l'article 444 du CIR 1992, sachant que l'un a effectué des versements anticipés et l'autre pas. Il est notamment demandé à la Cour si l'article 444 du CIR 1992 crée une différence de traitement contraire au principe d'égalité et de non-discrimination dans la mesure où le premier contribuable serait sanctionné plus sévèrement que le second, alors que le premier aurait, selon les termes de la question préjudicielle, « payé tout son impôt (important) par le biais de versements anticipés ».

B.9.1. Aux termes de l'article 305 du CIR 1992, les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des personnes morales, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents « sont tenus de remettre, chaque année, à l'administration en charge de

l'établissement des impôts sur les revenus une déclaration dans les formes et délais précisés aux articles 307 à 311 ».

Ces contribuables demeurent soumis à cette obligation même s'ils ont effectué des versements anticipés, lesquels permettent notamment d'échapper à une majoration d'impôt sans toutefois les dispenser de procéder à une déclaration correcte de leurs revenus dans les formes et les délais prévus par la loi.

B.9.2. Comme il est dit en B.5.2, il est justifié que l'accroissement d'impôts soit calculé sur l'impôt dû sur la partie des revenus non déclarés ou déclarés tardivement.

Le même article 444 du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la loi-programme du 27 décembre 2012 avec effet à partir de l'exercice 2013, prévoit expressément que, pour déterminer l'accroissement d'impôt, les impôts dus sur la partie des revenus non déclarés sont calculés « avant toute imputation de [...] versements anticipés », ce qui, dans le litige soumis au juge *a quo*, a été appliqué par l'administration fiscale.

Ainsi, l'administration fiscale pouvait appliquer, sur la base de l'article 444 du CIR 1992, l'accroissement prévu en cas de remise tardive de la déclaration à tous les redevables de l'impôt, que ceux-ci aient effectué ou non des versements anticipés.

B.9.3. Tant pour les contribuables qui ont effectué des versements anticipés que pour ceux qui n'ont pas effectué de tels versements, il est essentiel, pour établir une imposition correcte, dans le respect des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, que l'ensemble de ces contribuables déposent une déclaration de revenus et que, le cas échéant, le défaut de déclaration soit sanctionné. À l'inverse de ce qu'indique la question préjudicielle, s'il ne remet pas de déclaration dans les délais, le contribuable qui a payé la totalité de l'impôt ou, le cas échéant, une part considérable de celui-ci, au moyen de versements anticipés, n'est pas sanctionné plus lourdement pour cette omission que le contribuable qui n'a pas procédé à des versements anticipés, le cas échéant proportionnellement à un impôt moins considérable.

À cet égard, l'article 444 du CIR 1992 prévoit expressément 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, ensuite, de tenir compte du principe de proportionnalité.

B.9.4. L'égalité de traitement entre les catégories de contribuables mentionnées dans la deuxième question préjudicielle n'est pas dénuée de justification raisonnable. La disposition en cause n'est, à cet égard, pas incompatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

B.10. La deuxième question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant à la troisième question préjudicielle

B.11. La troisième question préjudicielle porte sur la différence de traitement qui résulterait des articles 444 et 445 du CIR 1992 « dans la mesure où ils permettent à l'administration fiscale de sanctionner le dépôt tardif d'une déclaration sans intention d'éluder l'impôt soit par une amende dont le montant fixe varie entre 50,00 euros et 1 250,00 euros soit par un accroissement de 10 % à 50 % de revenus non déclarés, déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés sans aucun plafond ».

B.12.1. Comme il est dit en B.9.2, l'administration fiscale pouvait, par application de l'article 444 du CIR 1992, même avant la modification de cette disposition par la loi du 30 juin 2017, sanctionner la remise tardive de la déclaration des revenus d'un contribuable qui a effectué des versements anticipés par un accroissement d'impôt calculé sur l'assiette de

l'impôt dû sur la partie des revenus déclarés tardivement, sans déduire de cette assiette les versements anticipés éventuellement effectués par le contribuable.

Il est exact que la remise tardive de la déclaration entraîne, pour le fisc, un risque supplémentaire de ne pas recouvrer le juste impôt et la nécessité de consacrer des moyens financiers et des ressources humaines en vue d'opérer les vérifications nécessaires à cette juste perception.

B.12.2. L'article 445 du CIR 1992 a aussi été introduit pour inciter le contribuable à déposer sa déclaration dans les conditions et les délais légaux impartis.

Les travaux préparatoires à l'origine de cet article mentionnent :

« En fait de sanctions administratives, la législation relative aux impôts sur les revenus ne connaît que l'accroissement; à l'encontre de la plupart des autres lois d'impôts, elle ignore les amendes administratives.

Cependant l'administration doit pouvoir faire respecter les nombreuses obligations que les lois fiscales mettent à charge tant des tiers que des contribuables. Elle doit pouvoir réagir devant l'inertie, la négligence, la mauvaise volonté de ses débiteurs. L'infraction matérielle doit pouvoir être punie.

Dès lors et compte tenu de l'expérience plus que centenaire acquise par l'administration de l'enregistrement et des domaines où le système des amendes administratives a donné d'excellents résultats, le Gouvernement propose d'étendre ce système aux impôts directs » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 114).

Cette amende fixe peut donc sanctionner, entre autres, le seul fait de ne pas avoir introduit une déclaration dans le délai légal, sans pour autant tenir compte de l'importance des revenus non déclarés.

B.12.3. Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014, l'amende fiscale prévue à l'article 445 du CIR 1992 et l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 ont un caractère répressif prédominant et constituent dès lors des sanctions de nature pénale au sens de l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de

l'Union européenne. Dès lors, il y a lieu d'appliquer l'une ou l'autre sanction en fonction de la gravité des faits imputés au contribuable, dans le respect du principe de proportionnalité applicable en matière pénale.

B.12.4. Pour le surplus, il relève de la compétence de l'administration de choisir celle des deux sanctions qu'il convient d'appliquer à l'infraction qu'elle a constatée, sous réserve du contrôle pouvant être effectué par les juridictions compétentes en la matière, eu égard notamment au principe de proportionnalité.

B.13. Sous réserve de ce qui est dit en B.12.3 et B.12.4, la troisième question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Sous réserve de ce qui est dit en B.12.3 et en B.12.4, les articles 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu'ils sont applicables au litige soumis au juge *a quo*, ne violent pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 23 janvier 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût