

La non-deductibilité des pertes fiscales en cas de redressement : ce dispositif qui devrait être limité au seul calcul des accroissements ?

Eric-Gérald LANG

Avocat au barreau de Bruxelles (LANG LEGAL)

Si une mesure heurte les esprits depuis son introduction fin 2017, c'est bien le dispositif refusant l'imputation des pertes fiscales (et d'autres déductions assimilées) en cas de redressement avec accroissement appliqué de 10 % ou plus (*cf. l'art. 206/3, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R. 92*) ; malgré trois arrêts de la Cour constitutionnelle l'ayant maintenu¹ et une réforme du régime des accroissements (première infraction) largement liée², la perplexité demeure et quatre nouvelles questions préjudiciales sont encore sur les rails pour test de constitutionnalité³ ; sans procéder ici à une analyse complète, les incohérences grevant ce dispositif – qui amalgame l'impôt et sa sanction – apparaissent aussi irréductibles que paraît naturelle l'approche pour les pallier : la limitation de l'application de la non-imputation des pertes fiscales (et autres) au seul calcul des accroissements (*cf. l'art. 444 du C.I.R. 92*) en sorte que les contrevenants soient effectivement sanctionnables, sans l'altération du calcul de l'impôt pour certains d'entre eux⁴.

TABLE DES MATIÈRES

1. Avant-propos : le dispositif légal et ses justifications	37	4. Contrôle de proportionnalité et interdiction relative du cumul des sanctions au regard de l'impact sur l'impôt	42
1.1. Dispositions légales	37	5. Spécificités au cas de la déclaration tardive	43
1.2. Motivation dans les travaux parlementaires	38	5.1. Déclaration tardive : positions dans les premiers arrêts	43
1.3. Objet des réflexions	38	5.2. Déclaration tardive : compétence liée ou non	43
2. Premier examen de ces motifs par la Cour constitutionnelle : identité de traitement au regard de l'objectif d'effectivité de la sanction des accroissements	39	6. Remarques conclusives	44
3. Distinguer entre la sanction, l'impôt et la procédure	40		
3.1. Nature distincte de l'impôt et de l'accroissement	40		
3.2. Qualification pénale du dispositif	40		
3.3. Application du dispositif pour le calcul des accroissements	40		
3.4. Application du dispositif pour le calcul de l'impôt	41		
3.5. Appréhension de l'impôt dans les premiers arrêts de la Cour constitutionnelle	42		

« vous faites-vous illusion à vous-même,
ou cherchez-vous à me tromper »
Choderlos de Laclos, Les liaisons dangereuses, Lettre CXLI

1. Avant-propos : le dispositif légal et ses justifications

1.1. Dispositions légales

L'article 206/3, § 1^{er}, al. 2, du Code des impôts sur les revenus (« **C.I.R. 92** »), autrefois l'article 207, al. 1^{er} et 7, du C.I.R. 1992, en question, a été introduit par la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés (*M.B.*, 29 décembre 2017), en vigueur à compter de l'exercice 2019, et prévoit que (ci-après, le « **dispositif** ») :

« est imposable, sans ‘aucune des déductions déterminées aux articles 199 à 206, 536 et 543, ou compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée à l’exception des revenus déductibles conformément à l’article 205, § 2’, 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. »

Sur base de cette disposition, les déductions non imputables en cas des redressements sont bien entendu

1. Voir : C.C., 26 septembre 2024, n° 100/2024 (qui n'a pas été réponse) ; C.C., 21 novembre 2024, n° 129/2024 ; C.C., 19 juin 2025, n° 90/2025, disponibles sur www.const-court.be (décisions référencées par la suite exclusivement par leur numéro de rôle).
2. Voir la loi-programme du 18 juillet 2025 (*M.B.*, 29 juillet 2025).
3. Q. préj. n° 8442 (du 17 mars 2025), n° 8470 (du 2 mai 2025), et n° 8475 (du 8 mai 2025) (affaires jointes) ; et n° 8538 (du 26 septembre 2025).
4. Texte arrêté en date du 26 octobre 2025.