

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

Rommelaere, Claire; Lenoir, Christophe

Published in:

Revue générale du contentieux fiscal

Publication date:

2012

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Rommelaere, C & Lenoir, C 2012, 'Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences', *Revue générale du contentieux fiscal*, numéro 4, pp. 239-261.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

CHRISTOPHE LENOIR ⁽¹⁾ et CLAIRE ROMMELAERE ⁽²⁾

Résumé

La présente contribution vise à apporter un éclairage sur la notion d'arbitraire et ses conséquences.

Avec pour point de départ la jurisprudence de la Cour de cassation, nous tenterons d'abord de cerner ce qu'est une imposition « arbitraire », terme que les juges du fond n'utilisent pas toujours dans le même sens que la Cour suprême. La notion d'arbitraire revêt pourtant en droit fiscal une acception particulière, distincte du sens commun.

Nous nous pencherons également sur les conséquences d'une imposition arbitraire. Si la jurisprudence de la Cour de cassation peut sembler a priori parfaitement claire, une analyse approfondie de la question amène à relativiser cette apparente simplicité.

Samenvatting

Deze bijdrage wenst het begrip 'willekeur' en zijn gevolgen te verduidelijken.

Vertrekkend van de rechtspraak van het Hof van Cassatie proberen we vooreerst af te bakenen wat een « willekeurige aanslag » inhoudt, nu deze term door de bodemrechters niet altijd in dezelfde zin wordt gebezigd als door het hoogste Hof. Het begrip willekeur bezit in het fiscaal recht nochtans een betekenis die verschilt van deze in het gemeen recht.

We buigen ons vervolgens over de gevolgen van een willekeurige aanslag. Al ziet de rechtspraak van het Hof van Cassatie er op het eerste zicht misschien perfect helder uit, een diepgaande analyse van de vraag brengt er ons toe deze schijnbare eenvoud te relativiseren.

I. Le caractère arbitraire de l'imposition : essai de définition

A. Arbitraire : premières notions

1) Qu'est-ce que l'arbitraire ?

1. Depuis plus d'un demi-siècle, notre Cour suprême estime que la base imposable a été déterminée arbitrairement lorsque « l'administration a commis une erreur de droit ou s'est fondée sur des

faits inexacts ou encore a déduit de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification » ⁽³⁾.

La taxation ne sera pas considérée comme arbitraire si des éléments nécessaires à l'évaluation du montant des revenus imposables n'étaient ou ne pouvaient pas être connus de façon certaine par l'administration au moment de l'établissement de la cotisation ⁽⁴⁾.

Aux trois cas mentionnés dans la jurisprudence de la Cour de cassation, la doctrine a parfois ajouté d'autres situations arbitraires. Ainsi, M. Dassesse et P. Minne citent également les cas où l'administra-

⁽¹⁾ Avocat. Chargé de cours à l'UCL-Mons.

⁽²⁾ Assistante et chercheur à l'Université de Namur.

⁽³⁾ Cass., 21 avril 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 849 ; Cass., 25 juin 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 1124 ; Cass., 10 novembre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 250 ; Cass., 17 mai 1973, *Pas.*, 1973, p. 861 ; Cass., 5 mars 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 735 ; Cass., 12 décembre 1996, *J.L.M.B.*, 1998, p. 98 ; Cass., 13 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 398 ; Cass., 29 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 577.

⁽⁴⁾ Cass., 29 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 577 ; Cass., 7 décembre 2000, *Pas.*, 2000, I, n° 675 ; ce dernier arrêt constitue un revirement de jurisprudence par rapport à l'arrêt du 13 octobre 1997 (Cass., 13 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 398). En matière de taxation d'office, ce principe est expressément contenu à l'article 351 du C.I.R./92, qui impose à l'administration de présumer les revenus imposables « eu égard aux éléments dont elle dispose ».

tion dépasse « les limites raisonnables de son appréciation, par exemple en assimilant les recettes brutes d'un détaillant à son bénéfice net imposable »⁽⁵⁾ ou encore établirait « d'office une cotisation sur base d'éléments dont aucun n'est justifié »⁽⁶⁾.

Ces deux hypothèses supplémentaires semblent cependant pouvoir respectivement se ranger parmi les cas où l'administration déduit de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification ou se fonde sur des faits inexacts.

Nous retiendrons donc comme point de départ de notre analyse le triptyque maintes fois consacré par la Cour de cassation : la cotisation est établie arbitrairement lorsque l'administration :

- commet une erreur de droit ;
- se fonde sur des faits inexacts ;
- déduit de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification.

2. Nous nous sommes d'emblée interrogés sur la cohérence de cette énumération.

L'erreur de droit, notion aussi banale que floue, appartient en effet à un registre différent des deux autres hypothèses. La doctrine ne s'en préoccupe d'ailleurs que très peu et se risque, tout au plus, à citer un exemple. Ainsi, une erreur de qualification d'un revenu constitue une erreur de droit⁽⁷⁾. Olivier D'Aout se montre toutefois plus précis en définissant l'erreur de droit comme « l'erreur qui provient d'une interprétation inexacte de la loi ou une application erronée de celle-ci (exemples : erreur de qualification du revenu, etc.) »⁽⁸⁾.

Sans remettre en cause cette définition, qui correspond selon nous parfaitement à la notion d'« erreur de droit », il y a lieu de s'interroger dans ce cas sur la plus-value de la notion d'arbitraire. En d'autres termes, ne suffirait-il pas en effet de signaler que le droit a été mal interprété ou appliqué et que la cotisation est, de ce fait, illégale ? Nous y reviendrons.

Les deux autres hypothèses d'arbitraire retenues par la jurisprudence de la Cour de cassation ont

trait à un raisonnement *en fait* qui serait irrationnel (conséquences injustifiables) ou dépourvu de fondement solide (faits inexacts).

De telles erreurs de raisonnement se retrouvent en matière de présomptions, qu'elles soient « de l'homme » ou légales. Il devrait alors également suffire de relever l'illégalité de la présomption établie en violation des règles en la matière, soit les articles 1349 et 1353 du Code civil ou les dispositions propres au C.I.R./92⁽⁹⁾.

Nous pouvons déduire de ces considérations que la notion d'arbitraire constitue une forme particulière d'illégalité visant l'ensemble des cotisations établies au terme d'un raisonnement – de droit ou de fait – boiteux.

2) Quand est-il question d'arbitraire ?

3. Par la force des choses, nous nous attacherons principalement aux cas où l'administration se fonde sur des faits inexacts et ceux où elle déduit de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification. La jurisprudence de la Cour de cassation concerne en effet essentiellement ces deux hypothèses.

Celles-ci touchent à la question de preuve par présomptions, le plus souvent en matière de taxation d'office. L'article 351 du C.I.R./92⁽¹⁰⁾ prévoit en effet que l'administration « peut procéder à la taxation d'office en raison du montant des revenus imposables *qu'elle peut présumer* eu égard aux éléments dont elle dispose ».

Dès 1950, la Cour de cassation souligne que « la loi ne laisse pas la fixation du montant des revenus imposables à la seule appréciation du contrôleur taxateur, mais qu'elle fait à ce dernier l'obligation de procéder par présomptions »⁽¹¹⁾. En d'autres termes, même en cas de taxation d'office, l'administration ne peut déterminer comme bon lui semble la base imposable du contribuable, précisément pour éviter le risque d'arbitraire. La taxation d'office ne constituant aucunement une sanction à l'égard du contribuable négligent, l'État n'est pas

⁽⁵⁾ M. DASSESE et P. MINNE, *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 193.

⁽⁶⁾ *Ibid.*, p. 193.

⁽⁷⁾ *Ibid.*, p. 193 ; M.-P. HANSENNE, « Taxation d'office : moyens de défense », *Pacioli*, 1998, n° 30, p. 4.

⁽⁸⁾ O. D'AOUT, « Procédure préalable à la taxation : rectification de la déclaration fiscale et taxation d'office », *Manuel de procédure fiscale*, Limal, Anthemis, 2011, pp. 305-306.

⁽⁹⁾ Articles 341 (preuve par signes ou indices d'aisance) et 342 (preuve par comparaison avec des contribuables similaires et barèmes forfaitaires de taxation).

⁽¹⁰⁾ Article 256 du C.I.R./64.

⁽¹¹⁾ Cass., 23 mai 1950, *J.D.F.*, 1950, p. 182 ; dans le même esprit, Cass., 30 mai 1950, *Pas.*, 1950, I, p. 688 ; Cass., 4 juillet 1950, *Pas.*, 1950, I, p. 804 ; Cass., 10 avril 1951, *Pas.*, 1951, I, p. 545 ; Cass., 19 juin 1951, *Pas.*, 1951, I, p. 721.

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

fondé à percevoir plus que ce que ne doit réellement ce dernier⁽¹²⁾.

Dans son arrêt du 23 mai 1950⁽¹³⁾, la Cour de cassation s'avère même particulièrement stricte quant à la façon de présumer les revenus imposables : elle estime que les présomptions dont l'agent taxateur doit faire usage sont celles prévues spécifiquement par la loi à cet effet, soit la présomption par « signes ou indices » ou par comparaison avec des redevables similaires⁽¹⁴⁾. Pas question, donc, d'avoir recours aux présomptions de l'homme prévues par le Code civil aux articles 1349 et 1353.

À cette époque, la Cour de cassation estime donc que les présomptions expressément prévues par le droit fiscal ne s'ajoutent pas au droit commun du Code civil mais y dérogent. Cette position *a priori* restrictive s'explique sans doute par le fait que l'administration pensait jusqu'alors pouvoir, en cas de taxation d'office, évaluer « en conscience » le montant des revenus imposables⁽¹⁵⁾. La Cour suprême assouplira d'ailleurs sa position par la suite, en admettant que l'obligation de présumer le montant des revenus imposables n'exclut pas les présomptions de l'homme⁽¹⁶⁾.

Aujourd'hui, il ne fait plus aucun doute que les moyens de preuve spécifiques à la procédure fiscale s'ajoutent à ceux prévus par le droit commun, comme le précisait déjà le C.I.R./64 : « l'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment »⁽¹⁷⁾. Les présomptions de l'homme semblent même avoir acquis un statut privilégié parmi les modes de preuve utilisés par l'administration fiscale :

« Cela s'explique par le fait que l'administration est très réticente à utiliser la procédure, pourtant spécialement organisée, de la preuve par témoins.

Quant à la comparaison avec des redevables similaires, elle est, dans les faits, pratiquement abandonnée en raison des exigences de la jurisprudence et, sans doute, des conséquences injustifiables auxquelles elle aboutit souvent. Il est dès lors logique que l'administration tente le plus souvent de recourir aux présomptions de l'homme, qui deviennent le mode de preuve par excellence en droit fiscal »⁽¹⁸⁾.

4. Premier constat, donc : en cas de taxation d'office, l'administration fiscale doit présumer le montant des revenus imposables du contribuable. Cet exercice délicat va de pair avec un risque d'arbitraire.

Le contribuable régulièrement taxé d'office peut soit contester la base imposable telle qu'établie par l'administration en démontrant le montant exact de ses revenus, conformément à l'article 352 du C.I.R./92, soit solliciter l'annulation de la cotisation en établissant qu'elle a été établie arbitrairement⁽¹⁹⁾.

Cette dernière option apparaît d'emblée comme la plus simple, d'autant que le contribuable imposé d'office se trouve par nature dans une situation plus délicate que ses pairs : l'administration peut en effet recourir à la procédure de taxation d'office lorsque la déclaration est tardive, irrégulière ou absente, lorsque le contribuable s'abstient de communiquer les pièces et données visées aux articles 315 et 315 bis du C.I.R./92 et lorsqu'il n'a pas répondu à une demande de renseignements ou à un avis de rectification de la déclaration⁽²⁰⁾.

Le contribuable visé par ces hypothèses verra *a priori* quelque difficulté à établir, en cours de procédure judiciaire, le montant exact de ses revenus imposables.

⁽¹²⁾ Cass., 30 mai 1950, *Pas.*, 1950, I, p. 688 ; Cass., 24 septembre 1963, *J.D.F.*, 1963, p. 341 ; Cass., 24 juin 1969, *Pas.*, 1969, p. 989.

⁽¹³⁾ Cass., 23 mai 1950, *J.D.F.*, 1950, p. 182. Dans le même esprit : Cass., 4 juillet 1950, *Pas.*, 1950, I, p. 804 ; Cass., 10 avril 1951, *Pas.*, 1951, I, p. 545 ; Cass., 19 juin 1951, *Pas.*, 1951, I, p. 721.

⁽¹⁴⁾ Articles 55 et 28 des lois coordonnées par l'arrêté du 31 juillet 1943 portant coordination des lois relatives aux impôts sur les revenus, *M.B.*, 23-24 août 1943.

⁽¹⁵⁾ Cass., 29 mars 1949, *Pas.*, 1949, I, p. 250, note de bas de page (2).

⁽¹⁶⁾ Cass., 14 juillet 1953, *Pas.*, 1953, I, p. 943 ; Cass., 23 octobre 1975, *Pas.*, 1975, I, p. 240.

⁽¹⁷⁾ Articles 246 du C.I.R./64 et 340 du C.I.R./92.

⁽¹⁸⁾ T. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 248. Voy. également C. LENOIR, « Les moyens de preuve en matière d'impôts directs », *Manuel de procédure fiscale*, Limal, Anthémis, 2011, p. 223 et F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus (2003-2004)*, Bruxelles, Kluwer, 2003, p. 239 : « La preuve par présomption constitue assurément le mode de preuve le plus fréquemment utilisé par l'Administration des contributions directes pour rapporter la preuve des revenus imposables du contribuable ».

⁽¹⁹⁾ Cass., 18 juin 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1254 ; Cass., 25 juin 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 1124 ; Cass., 10 novembre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 250 ; Cass., 26 septembre 1975, *Pas.*, 1976, I, p. 117 ; Cass., 5 mars 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 735 ; Cass., 13 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 398 ; Cass., 29 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 577 ; Cass., 7 décembre 2000, *Pas.*, 2000, I, n° 675.

⁽²⁰⁾ Article 351 du C.I.R./92.

En outre, la jurisprudence de la Cour de cassation s'avère particulièrement sévère quant à la preuve, par le contribuable, du montant de ses revenus imposables :

« Attendu qu'il résulte des constatations non attaquées de l'arrêt que la cotisation à l'impôt des personnes physiques afférente à l'exercice d'imposition 1989 fut établie d'office en application de l'article 256 du Code des impôts sur les revenus (1964), le défendeur n'ayant pas souscrit de déclaration audit impôt pour cet exercice ;

Attendu qu'en vertu de l'article 257 du même code, lorsque le contribuable est taxé d'office, la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables lui incombe ;

Que cette preuve comprend celle du montant exact des revenus bruts et celle du montant exact des charges et des dépenses professionnelles déductibles ; qu'en se bornant à faire la preuve de certaines charges ou dépenses professionnelles, le contribuable n'apporte pas la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables ;

Qu'il appartient à la cour d'appel, saisie d'un recours contre la décision du directeur des contributions, de vérifier si la preuve du montant exact des revenus réels imposables a été apportée par le redevable ;

Que lorsque le contribuable n'a pas apporté la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables, la cour d'appel ne peut modifier le montant de la taxation d'office en tenant compte de toutes les charges et dépenses professionnelles ou de certaines d'entre elles (...) »⁽²¹⁾.

Le contribuable souhaitant contester la base imposable déterminée par l'administration doit dès lors prouver le montant de toutes ses rentrées et de toutes ses dépenses et charges déductibles. À défaut, ses prétentions seront entièrement rejetées⁽²²⁾ :

« Il ne suffit pas que le contribuable prétende ou même prouve que l'administration a tiré des faits ou des circonstances invoquées au titre de présomptions des estimations trop élevées, mais il doit prouver, s'il désire que la base imposable établie d'office soit remplacée par une autre, quels sont ses revenus imposables, réels et complets »⁽²³⁾.

Enfin, la preuve du montant exact des revenus doit normalement intervenir au cours de la procédure de taxation ou du contentieux administratif et est rarement admise au stade judiciaire. D'une part, les tribunaux se méfient des comptabilités reconstituées tardivement ; d'autre part l'administration, pour pouvoir procéder à la taxation d'office, doit tenir compte de tous les éléments dont elle dispose : par conséquent, le contribuable qui s'abstient de rendre une déclaration ou de produire les éléments demandés par le contrôleur n'est pas fondé à contester la taxation d'office au stade judiciaire en déposant des pièces dont l'administration n'a pu disposer au moment de la taxation⁽²⁴⁾.

Rien d'étonnant, donc, à ce que le contribuable choisisse plutôt d'invoquer le caractère arbitraire de la taxation d'office. Les juridictions de fond ont d'ailleurs tendance à l'admettre relativement facilement⁽²⁵⁾, comme pour compenser la difficulté de démontrer le montant exact des revenus imposables.

Mieux encore : à suivre l'interprétation de Thierry Afschrift⁽²⁶⁾, l'article 351 du C.I.R./92 n'impose pas au contribuable de prouver le caractère arbitraire de la taxation, contrairement à ce qu'il ressort de certains arrêts de la Cour de cassation⁽²⁷⁾.

Selon l'éminent auteur, la charge reposant sur le contribuable est une charge de l'allégation et non de la preuve du caractère arbitraire de la taxation. L'article 351 du C.I.R./92 imposant à l'administration de procéder par présomptions⁽²⁸⁾, c'est à elle qu'il revient de démontrer que le raisonnement est correct, que les éléments dont elle disposait lui ont effectivement permis de présumer tel revenu imposable.

L'avocat général F. Dumon semble accréditer cette analyse dans ses conclusions précédant l'arrêt de la Cour de cassation du 30 novembre 1954 :

« La taxation d'office doit, pour être légale, s'appuyer sur des présomptions. La cour d'appel devra dès lors vérifier si la taxation se fonde réellement sur des présomptions. Si tel n'était pas le cas, la cour devrait l'annuler ;

(21) Cass., 15 septembre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 350 ; Cass., 15 septembre 1998, commenté par P. LAUWERS, « Preuve de revenus imposables », in *Le Fiscologue*, 1999, n° 723, p. 10 ; voy. aussi Cass., 17 février 1970, *Pas.*, 1970, I, p. 535 et Cass., 5 mars 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 735.

(22) F. KONING, *op. cit.*, pp. 381-382.

(23) Conclusions de l'avocat général F. Dumon sous Cass., 30 novembre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 288.

(24) O. D'AOUT, *op. cit.*, pp. 304-305.

(25) J. BUBLOT et C. LENOIR, *Les procédures de rectification et d'imposition d'office*, Bruxelles, Larcier, 2006, p. 182.

(26) T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, pp. 100 et s.

(27) Cass., 13 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 398 ; Cass., 12 décembre 1996, *J.L.M.B.*, 1998, p. 98.

(28) Notons que la question de la charge de la preuve ne se pose pas si l'arbitraire résulte d'une erreur de droit, le droit ne devant pas faire l'objet d'une preuve (T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 100).

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

La cour d'appel décide d'ailleurs souverainement si les présomptions invoquées par l'administration ont, en fait, une valeur probante ou, mieux, si elles sont pertinentes »⁽²⁹⁾.

Le contribuable dans l'impossibilité de prouver le montant exact de ses revenus imposables peut se contenter d'invoquer le caractère arbitraire de la taxation, sans devoir lui-même démontrer l'inexactitude des faits à la base de la présomption ou l'erreur dans le raisonnement opéré à partir de faits exacts. Puisque l'administration doit faire usage des présomptions, elle doit également démontrer qu'elle en a fait bon usage, en s'appuyant sur des faits connus dont elle a pu déduire un fait inconnu, à savoir le montant des revenus imposables.

5. Compte tenu de ce qui précède, notre deuxième constat est que le contribuable taxé d'office à l'impôt sur les revenus⁽³⁰⁾ privilégiera comme moyen de défense l'allégation du caractère arbitraire de la taxation.

6. Découlant directement des deux premiers constats et de la jurisprudence analysée, notre troisième constat est le suivant : la notion d'arbitraire trouve son plein épanouissement en matière de taxation d'office à l'impôt sur les revenus, sans être toutefois limitée à cette hypothèse.

En effet, la notion d'arbitraire peut également se rencontrer en cas d'usage par l'agent taxateur de la procédure ordinaire de rectification de la déclaration à l'impôt sur les revenus, en cas d'usage des présomptions légales ainsi qu'en matière de T.V.A. ou d'autres impôts indirects.

L'arrêt du 16 octobre 2009⁽³¹⁾, par exemple, concerne un cas de rectification de la déclaration sur la base de signes et indices. Ce moyen de preuve constitue une présomption légale instaurée par l'article 341 du C.I.R./92 et laisse planer, comme tout mécanisme de présomption, un risque d'arbitraire.

En l'espèce, dans le décompte indiciaire, l'administration avait évalué les « dépenses de ménage » de façon forfaitaire⁽³²⁾. Le premier juge a considéré

que l'administration s'était fondée sur des éléments étrangers aux contribuables concernés et avait dès lors fait preuve d'arbitraire. La cour d'appel n'a pas suivi ce raisonnement mais la Cour de cassation a toutefois confirmé l'analyse du premier juge en ces termes :

« L'article 341, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose que, sauf preuve contraire, l'évaluation de la base imposable peut être faite, pour les personnes morales comme pour les personnes physiques, d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés.

Les signes ou indices doivent résulter de la situation personnelle des contribuables et non de données qui leur sont étrangères.

L'arrêt, qui considère que, pour fixer le montant présumé des dépenses de ménage en vue d'établir la situation indiciaire des demandeurs, l'administration peut se fonder sur le « seuil intermédiaire des ressources » déterminé par l'article 14 de l'arrêté royal du 9 mai 1984 qui a pour seul objet de déterminer les montants en-dessous desquels aucun recouvrement par le C.P.A.S. n'est possible, viole les articles 341 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 1349 du Code civil »⁽³³⁾.

En d'autres termes, l'administration n'a respecté ni les règles régissant les présomptions de l'homme ni les conditions auxquelles est soumise la présomption légale instaurée par l'article 341 du C.I.R./92. Elle s'est fondée sur des faits inexacts et a donc fait preuve d'arbitraire, bien que la Cour elle-même n'emploie pas ce terme.

L'application arbitraire de présomptions légales survient sans doute plus souvent lors d'une procédure de rectification de la déclaration : dans ce cas en effet, l'administration fiscale dispose d'emblée d'éléments connus qui peuvent servir de point de départ à une taxation fondée sur des signes et indices⁽³⁴⁾ ou, si les revenus sont des bénéfices ou profits, sur com-

⁽²⁹⁾ Conclusions de l'avocat général F. Dumon sous Cass., 30 novembre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 290.

⁽³⁰⁾ En effet, en matière de T.V.A., contester la base imposable en cas de taxation d'office devrait être plus simple car le contribuable peut se contenter de « faire la preuve du caractère exagéré de la taxation d'office », conformément à l'article 67 du C.T.V.A.

⁽³¹⁾ Cass., 16 octobre 2009, R.G. n° F.08.0005.F, disponible sur www.juridat.be (n° justel F-20091016-2).

⁽³²⁾ Par référence à l'arrêté royal du 9 mai 1984 pris en exécution de l'article 13, alinéa 2, 1°, de la loi du 7 août 1974 instituant le droit à un minimum de moyens d'existence et de l'article 100bis, § 1^{er}, de la loi du 8 juillet 1976 organique des centres publics d'aide sociale, ledit arrêté ayant été modifié par un arrêté royal du 18 février 1985.

⁽³³⁾ Cass., 16 octobre 2009, R.G. n° F.08.0005.F, disponible sur www.juridat.be (n° justel F-20091016-2).

⁽³⁴⁾ Article 341 du C.I.R./92. Le fait que cette disposition parle de signes et indices indiquant une aisance supérieure à celle qu'attestent les *revenus déclarés* n'implique toutefois pas que l'administration n'ait recours à cette présomption légale qu'en cas de procédure de rectification de la déclaration : avoir rendu une déclaration ne met pas forcément le contribuable à l'abri d'une taxation d'office s'il s'est abstenu, par exemple, de répondre à une demande de renseignements (*cf.* article 351 du C.I.R./92).

paraison avec des contribuables similaires⁽³⁵⁾. Ainsi, un arrêt du 23 février 1960⁽³⁶⁾ concernant également une procédure de rectification traite de l'évaluation de la base imposable par comparaison. Curieusement, dans ce dernier arrêt, la Cour n'a pas non plus jugé utile de mentionner expressément la notion d'arbitraire bien que l'erreur de raisonnement constatée réponde à la définition de l'arbitraire consacrée dans d'autres arrêts : en s'appuyant sur des éléments de comparaison non pertinents, l'administration tire de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification.

Doit-on en déduire que le recours à la notion d'arbitraire sert, en pratique, à consolider la violation des règles en matière de présomptions de l'homme ? La Cour de cassation semble en effet ne pas ressentir le besoin de bétonner son raisonnement en invoquant l'arbitraire lorsqu'elle peut se fonder sur une mauvaise application du droit *fiscal*. Ce n'est cependant pas le cas des juridictions de fond : l'arrêt du 16 octobre 2009⁽³⁷⁾ permet de constater que le premier juge s'est servi de la notion d'arbitraire et la doctrine offre plusieurs exemples jurisprudentiels de taxations indiciaires jugées arbitraires⁽³⁸⁾.

En réalité, compte tenu de notre analyse – *infra* – des conséquences de l'évaluation arbitraire de la base imposable, nous serions tentés de croire que la Cour de cassation préfère éviter de parler d'arbitraire en cas d'usage de la procédure ordinaire de rectification de la déclaration. Il semblerait en effet que l'impact de l'arbitraire soit en principe moins important dans ce contexte qu'en cas de taxation d'office.

Enfin, rien ne s'oppose à ce que l'administration raisonne de façon arbitraire en matière de T.V.A. ou d'autres impôts indirects. Le Code de la T.V.A. prévoit effectivement la procédure de taxation d'office⁽³⁹⁾, de même qu'une série de modes de preuve

comprenant les moyens de preuve du droit commun⁽⁴⁰⁾ et des présomptions légales⁽⁴¹⁾.

Le recours aux moyens de preuve du droit commun et à certaines présomptions légales est également prévu par le Code des droits d'enregistrement et le Code des droits de succession⁽⁴²⁾. Quant aux erreurs de droit, partie intégrante de la notion d'arbitraire telle que définie par la Cour de cassation, elles sont possibles en toutes matières. À notre connaissance, la Cour de cassation ne s'est cependant jamais penchée sur un cas d'arbitraire pour cause d'erreur de droit.

En théorie, la notion d'arbitraire peut dès lors trouver à s'appliquer à bien d'autres cas que la taxation d'office à l'impôt sur les revenus. En théorie seulement ? Nous reposerons la question de la cohérence de la définition classique de l'arbitraire au point I. D ci-dessous.

B. « *Imposition* » arbitraire, « *taxation* » arbitraire ou « *cotisation* » arbitraire ?

7. Maintenant que nous avons une meilleure idée de *ce qu'est* l'arbitraire, penchons-nous brièvement sur *ce qui est* arbitraire. Faut-il parler d'« imposition » arbitraire, de « taxation » arbitraire, de « cotisation » arbitraire ?

Prenons à nouveau comme point de départ de la réflexion les arrêts de la Cour de cassation. La terminologie utilisée par cette dernière constitue en effet un premier indice.

Le plus souvent, la Cour suprême déclare que « la base imposable a été déterminée arbitrairement »⁽⁴³⁾. Il est également parfois question de « caractère arbitraire de la taxation (d'office) »⁽⁴⁴⁾. À quelques occasions enfin, et toujours en matière d'impôts sur les revenus, la Cour parle de « cotisation établie/déterminée arbitrairement »⁽⁴⁵⁾ ou de « cotisation arbitraire »⁽⁴⁶⁾.

⁽³⁵⁾ Article 342 du C.I.R./92.

⁽³⁶⁾ Cass., 23 février 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 733.

⁽³⁷⁾ Cass., 16 octobre 2009, R.G. n° F.08.0005.F, disponible sur www.juridat.be (n° justel F-20091016-2), sous « décisions et motifs critiqués ».

⁽³⁸⁾ F. KONING, *op. cit.*, pp. 273 et s. ; J. BUBLOT et C. LENOIR, *op. cit.*, p. 183.

⁽³⁹⁾ Articles 66 et 67 du Code de la T.V.A.

⁽⁴⁰⁾ Article 50 du Code de la T.V.A.

⁽⁴¹⁾ Articles 64, 65 et 68 du Code de la T.V.A.

⁽⁴²⁾ Articles 185 et s. du Code des droits d'enregistrement ; articles 105, 108 et s. du Code des droits de succession.

⁽⁴³⁾ Cass., 24 avril 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 849 ; Cass., 21 avril 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 892 ; Cass., 25 juin 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 1124 ; Cass., 10 novembre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 250 ; Cass., 17 mai 1973, *Pas.*, 1973, p. 861 ; Cass., 26 septembre 1975, *Pas.*, 1976, I, p. 117 ; Cass., 12 décembre 1996, *J.L.M.B.*, 1998, p. 98 ; Cass., 13 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 398 ; Cass., 29 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 577 ; Cass., 7 décembre 2000, *Pas.*, 2000, I, n° 675.

⁽⁴⁴⁾ Cass., 5 mars 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 735 ; Cass., 17 février 1984, *Pas.*, 1984, I, p. 702 ; Cass., 26 janvier 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 563 ; Cass., 23 avril 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 209.

⁽⁴⁵⁾ Cass., 18 juin 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1254 ; Cass., 6 décembre 1966, *Pas.*, 1967, I, p. 432.

⁽⁴⁶⁾ Cass., 23 octobre 1975, *Pas.*, 1976, I, p. 240.

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

Un deuxième indice se niche dans les textes légaux. Ainsi, le chapitre VI du Titre VII du C.I.R./92⁽⁴⁷⁾ est intitulé « imposition » et commence par l'article 353 :

« L'impôt dû sur la base des revenus et des autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311, est établi dans le délai fixé à l'article 359, sans que ce délai puisse être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue au service indiqué sur la formule.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er} le délai fixé à l'article 359 ne peut pas être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la proposition de déclaration simplifiée visée à l'article 306 est envoyée au contribuable ».

L'« imposition » correspond dès lors au processus habituel d'établissement de l'« impôt ». En ce sens, le dictionnaire juridique la définit comme le « procédé technique d'assiette et de liquidation d'un impôt »⁽⁴⁸⁾.

Le chapitre V du Titre VII du C.I.R./92⁽⁴⁹⁾ s'intitule quant à lui « procédure de taxation » et vise les cas de rectification de la déclaration et de taxation d'office. La taxation s'apparenterait donc à une sous-catégorie d'imposition, visant les cas où la dette d'impôt est déterminée par l'administration elle-même, du moins en partie. Dans ces hypothèses, le C.I.R./92 ne parle pas d'« impôt » mais de « cotisation », celle-ci étant la dette d'impôt établie suite à une procédure de rectification ou de taxation d'office, en matière d'impôt sur les revenus⁽⁵⁰⁾.

Lorsque la Cour de cassation parle de base imposable déterminée arbitrairement, elle vise forcément les cas de « taxation » : si l'administration se fonde en effet uniquement sur la déclaration du contribuable, le risque de déterminer arbitrairement la base imposable est exclu.

Enfin, la logique veut que la cotisation établie suite à une procédure de taxation arbitraire soit elle-même entachée d'arbitraire.

Les termes « cotisation arbitraire » constituent en réalité un raccourci de « cotisation déterminée de façon arbitraire » car fondée sur une procédure de taxation (d'office ou de rectification de la déclaration) au cours de laquelle l'administration a commis une erreur de droit ou s'est fondée sur des faits inexacts ou a tiré de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification.

Cette analyse semble cohérente, au regard des expressions utilisées par la Cour de cassation : lorsqu'au cours de la procédure de taxation, l'administration commet une erreur de droit ou se fonde sur des faits inexacts ou tire de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification, la base imposable est déterminée arbitrairement, avec pour conséquence une cotisation arbitraire.

La transposition en matière de T.V.A. ou d'autres impôts indirects est relativement aisée : la question de l'arbitraire ne se posant, par nature, que lorsque l'administration prend une (malheureuse ?) initiative au regard de l'impôt dû, on pourra toujours parler de « taxation » arbitraire et, selon les cas, de « taxe » (« sur la valeur ajoutée ») ou de « droits » (« d'enregistrement », « de succession ») établis arbitrairement.

8. Par conséquent, bien que l'expression « imposition arbitraire » soit correcte, nous parlerons désormais de « taxation arbitraire », cette expression nous semblant la plus précise : elle désigne une procédure de taxation au cours de laquelle l'administration a commis une erreur de droit, s'est fondée sur des faits inexacts ou a tiré de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification, de telle sorte que la base imposable a été déterminée arbitrairement.

Cette définition ne préjuge pas – à ce stade – des conséquences *judiciaires* d'une telle erreur.

En guise de conclusion sur ce point, notons que certains auteurs évitent le débat en qualifiant les présomptions elles-mêmes d'« arbitraires » ou de « pertinentes »⁽⁵¹⁾. Il ne s'agit selon nous que d'un raccourci signifiant que la taxation est arbitraire (ou non) parce qu'elle se fonde sur des présomptions (il)légalles, bien qu'en théorie la notion d'arbitraire ne vise pas que les présomptions.

⁽⁴⁷⁾ « Établissement et recouvrement des impôts ».

⁽⁴⁸⁾ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2000, p. 461.

⁽⁴⁹⁾ « Établissement et recouvrement des impôts ».

⁽⁵⁰⁾ Articles 346, alinéas 3 et 5 (rectification de la déclaration), 351, alinéa 3 et 352bis (taxation d'office).

⁽⁵¹⁾ P. COPPENS et A. BAILLEUX, *Droit fiscal, les impôts sur les revenus*, Bruxelles, Larcier, 1985, p. 568 ; Conclusions de l'avocat général F. Dumon sous Cass., 30 novembre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 292 ; F. KONING, *op. cit.*, pp. 241 et 245.

C. Comparaison avec les notions d'irrégularité et d'illégalité

1) Taxation arbitraire et taxation irrégulière

9. Nous savons à présent que l'administration procède à une taxation arbitraire lorsqu'elle commet une erreur de droit, se fonde sur des faits inexacts ou tire de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification.

La notion d'irrégularité vise, semble-t-il, une taxation présentant des vices de procédure⁽⁵²⁾.

Ainsi, la Cour de cassation précise parfois qu'en cas de taxation *régulièrement* établie d'office, le contribuable peut, pour se défendre, faire la preuve du montant exact de ses revenus ou démontrer le caractère arbitraire de la taxation⁽⁵³⁾. Cela implique que le contribuable taxé d'office dispose en réalité de trois moyens de défense, à considérer « en cascade »⁽⁵⁴⁾ :

- 1) contester la régularité de la taxation d'office, en invoquant que l'administration n'a pas respecté les conditions du recours à cette procédure ;
- 2) contester le montant de la base imposable établie d'office en prouvant le montant exact de ses revenus imposables ;
- 3) invoquer le caractère arbitraire de la taxation.

Contrairement à ce qu'il prévoit en matière de taxation d'office, le C.I.R./92 ne précise pas d'hypothèses particulières dans lesquelles l'administration peut rectifier la déclaration. Cela dit, si elle estime devoir le faire, il lui faudra respecter les règles de procédure prévues à l'article 346 du C.I.R./92⁽⁵⁵⁾. À défaut, la taxation sera irrégulière.

D'une manière plus générale, l'irrégularité de la procédure est invoquée en cas de violation de la loi lors d'investigations menées par l'administration : une preuve obtenue de la sorte est une preuve obtenue irrégulièrement. Cela confirme l'idée selon laquelle la notion d'irrégularité vise les erreurs de procédure et non de fond.

Il en va de même en cas de non-respect des conditions de forme de la procédure de rectification ou de taxation d'office.

Nous terminerons en rappelant qu'une violation des règles de procédure correspond nécessairement à une « erreur de droit ». Mais en admettant purement et simplement la définition classique de l'arbitraire telle qu'énoncée par la Cour de cassation, le spectre de l'arbitraire plane sur toute décision de l'administration fiscale.

2) Taxation arbitraire et taxation illégale

10. Logiquement, la taxation illégale est celle qui contrevient à la loi⁽⁵⁶⁾, de sorte que :

- la taxation arbitraire est illégale ;
- la taxation irrégulière est illégale ;
- la taxation illégale n'est pas forcément arbitraire ou irrégulière.

En effet, la définition de la taxation arbitraire et les explications relatives à l'irrégularité de la taxation évoquées ci-dessus permettent de conclure qu'il s'agit chaque fois d'une violation de la loi : violation de règles relatives aux présomptions ou de règles de procédure.

Bref, les notions d'arbitraire et d'irrégularité ne constituent que des sous-catégories de l'illégalité, qui couvre d'autres cas de figure.

Par exemple, admettons qu'un contribuable s'oppose à l'administration au motif que cette dernière interprète un article du C.I.R./92 de façon erronée. Si le juge donne raison au contribuable, il conclura que la cotisation est illégale, bien qu'elle ait été établie régulièrement et ne soit pas entachée d'arbitraire. Sauf à considérer toutefois que l'« erreur de droit », partie intégrante de la définition de l'arbitraire donnée par la Cour de cassation, comprend ce cas de figure. Nous contestons toutefois l'application et l'applicabilité de ce pan de la définition de l'arbitraire⁽⁵⁷⁾.

Nous pourrions également imaginer un cas d'application correcte de la loi : le droit belge est parfaitement appliqué mais le contribuable conteste quand même la décision administrative en justice au motif

⁽⁵²⁾ Après la définition générale de « non-conformité à la règle », le dictionnaire juridique s'étend davantage sur la notion d'irrégularité en rapport avec des actes de procédures (G. CORNU, *op. cit.*, p. 481).

⁽⁵³⁾ Cass., 25 juin 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 1124 ; Cass., 10 novembre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 250 ; Cass., 5 mars 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 735 ; Cass., 24 avril 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 849 ; Cass., 21 avril 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 892 ; Cass., 6 décembre 1966, *Pas.*, 1967, I, p. 432 ; Cass., 12 décembre 1996, *J.L.M.B.*, 1998, p. 98.

⁽⁵⁴⁾ Analyse implicitement confirmée par la structure de l'article de M.-P. HANSENNE, *op. cit.*, p. 4.

⁽⁵⁵⁾ Obligation d'envoyer un avis de rectification de la déclaration, de notifier la décision de rectification, etc.

⁽⁵⁶⁾ G. CORNU, *op. cit.*, p. 432.

⁽⁵⁷⁾ Cf. *infra*, point I, D.

que le droit belge n'est pas conforme au droit européen. Dans ce cas, l'administration ne peut se voir reprocher une « erreur de droit » puisqu'elle a correctement appliqué le droit belge et ne peut de toute façon pas appliquer directement une directive européenne.

D. Conclusion – Un « relooking » de la définition de l'arbitraire

11. Actuellement et depuis longtemps, l'arbitraire est défini comme le fait pour l'administration fiscale d'avoir commis une erreur de droit ou de s'être fondée sur des faits inexacts ou d'avoir déduit de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification.

En pratique toutefois, l'application de la notion d'arbitraire se réduit à ces deux derniers aspects, c'est-à-dire au mauvais usage des présomptions. Il semblerait dès lors que la notion d'arbitraire comprise comme une erreur de droit ne soit pas appliquée. Mais est-elle seulement applicable ? Nous ne le pensons pas.

Quelle erreur, en droit, n'est pas une « erreur de droit » ? Si l'on accepte de considérer la taxation comme arbitraire dès que l'administration « commet une erreur de droit », seules les erreurs purement matérielles permettront aux décisions administratives d'échapper à la qualification d'arbitraire.

De plus, s'il existe une acception plus précise, personne ne l'a encore découverte : les auteurs se contentent de citer en exemple l'erreur de qualification d'un revenu⁽⁵⁸⁾, tandis que la jurisprudence se garde bien de se prononcer. Olivier D'Aout se mouille davantage en expliquant que constitue une erreur de droit « l'erreur qui provient d'une interprétation inexacte de la loi ou une application erronée de celle-ci (exemples : erreur de qualification du revenu, etc.) »⁽⁵⁹⁾. Cela confirme selon nous l'impraticabilité de la définition de l'arbitraire telle que comprenant l'erreur de droit.

Pour que la notion d'arbitraire conserve son essence, il faut l'épurer. En effet, si (quasi) toute erreur est arbitraire, aucune n'est arbitraire. Or, comme nous le verrons ci-dessous, le caractère arbitraire de la taxation peut avoir des conséquences importantes. La notion d'arbitraire a donc bel et

bien un sens en droit fiscal, seule la définition de l'arbitraire comme « erreur de droit » en étant dépourvue.

Par conséquent, posons-nous la question suivante : la définition classique de l'arbitraire doit-elle réellement être répétée de jugement en jugement et d'arrêt en arrêt alors qu'il est évident qu'elle n'est que partiellement applicable et appliquée ?

Tout en étant sensible aux charmes d'une définition plus historique que pratique, nous osons dire qu'il est temps d'adapter la théorie de l'arbitraire à son utilisation réelle. Rien n'est plus simple puisque ce « relooking » n'aura pas la moindre répercussion pratique. Il suffit en effet de réduire la définition classique à ses deux derniers aspects : « la base imposable est déterminée arbitrairement lorsque l'administration s'est fondée sur des faits inexacts ou a déduit de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification ».

La notion d'arbitraire ne constitue finalement qu'une application du principe général de la réalité du droit fiscal :

« Suivant le principe général de la réalité du droit fiscal, ce sont les faits réels, et non des apparences, des éventualités ou des conjectures, qui, lorsqu'ils sont connus, doivent être pris en considération pour l'application du Code des impôts sur les revenus.

Il s'ensuit que l'Administration des contributions directes ne saurait, en termes de preuve à rapporter pour établir l'impôt, méconnaître ou dénaturer les faits et éléments réels dont elle a connaissance en ce qui concerne la situation fiscale du contribuable concerné »⁽⁶⁰⁾.

C'est d'ailleurs comme cela qu'elle est entendue, au sens commun : est « arbitraire », entre autres, ce « qui ne tient pas compte de la réalité (artificiel) »⁽⁶¹⁾. En effet, l'administration fait preuve d'arbitraire lorsqu'en matière de présomptions, elle ne tient pas compte de la réalité (faits inexacts) ou que son raisonnement est artificiel (faits exacts mais conséquences injustifiées).

⁽⁵⁸⁾ M. DASSESE et P. MINNE, *op. cit.*, p. 193 ; M.-P. HANSENNE, *op. cit.*, p. 4.

⁽⁵⁹⁾ O. D'AOUT, *op. cit.*, pp. 305-306.

⁽⁶⁰⁾ F. KONING, *op. cit.*, p. 219. Pour autant qu'on puisse considérer que le principe de la réalité juridique constitue un principe général de droit. Mais nous ne souhaitons pas entrer dans cette controverse dans le cadre de la présente étude.

⁽⁶¹⁾ *Le nouveau petit Robert de la langue française*, Paris, Dictionnaires Le Robert, 2010, p. 129.

II. Le caractère arbitraire de la taxation : conséquences

A. Que doivent faire les cours et tribunaux en cas de taxation arbitraire ?

12. Comme expliqué dans la première partie de cette contribution, le terme « taxation » s'applique aussi bien à la procédure ordinaire de rectification qu'à la procédure de taxation d'office.

Toutefois, concernant les conséquences d'une évaluation arbitraire de la base imposable, il semblerait qu'il faille distinguer ces deux procédures.

Dans ces conclusions sous l'arrêt rendu le 30 novembre 1954 par la Cour de cassation⁽⁶²⁾, l'avocat général F. Dumon explique longuement la différence entre les procédures de rectification et de taxation d'office pour en déduire qu'en cas de taxation d'office, le juge ne peut rectifier la base imposable que si le contribuable apporte la preuve du montant exact de ses revenus. À défaut, la taxation doit être maintenue sauf si elle présente un caractère arbitraire auquel cas elle doit être annulée.

Autrement dit, lorsque la cotisation est établie d'office, la présomption de conformité⁽⁶³⁾ qui s'attache à l'évaluation de l'administration ne peut être renversée que par la preuve, apportée par le contribuable, du montant exact de ses revenus imposables. Si le contribuable ne peut rapporter cette preuve, il n'appartient pas au juge de substituer son appréciation à celle de l'administration⁽⁶⁴⁾, seule à qui la loi confère la tâche de présumer les revenus imposables.

Par contre, il semblerait que les cours et tribunaux disposent d'un réel pouvoir d'appréciation en cas de procédure de rectification de la déclaration. À ce sujet, l'avocat général F. Dumon dit ce qui suit :

« Lorsque, par application de l'article 55, l'administration a corrigé la déclaration et s'est notamment fondée sur des signes et indices d'une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés,

pour augmenter le montant de ceux-ci, le contribuable peut soumettre chacune des présomptions invoquées par l'administration à un examen, et prouver qu'elles ne sont ni pertinentes ni adéquates, ou même qu'elles ont donné lieu à des estimations trop élevées. Ce droit accordé au contribuable résulte des dispositions des articles 28 et 55 des lois coordonnées qui lui réservent la preuve contraire »⁽⁶⁵⁾.

Par la suite, la Cour suprême confirmera que l'arbitraire entachant l'évaluation de la base imposable entraîne l'annulation de la cotisation établie d'office⁽⁶⁶⁾ ou la diminution de la base imposable résultant d'une procédure ordinaire de rectification⁽⁶⁷⁾. La Cour de cassation a donc effectivement suivi les enseignements de l'avocat général F. Dumon.

13. Toutefois, comme déjà mentionné ci-dessus, les cas d'arbitraire se présentent davantage en matière de taxation d'office et, par conséquent, les exemples jurisprudentiels concluent généralement à l'annulation de la cotisation. Nous sommes d'avis que cela a induit en erreur certains auteurs, qui ont déduit de cette jurisprudence que l'annulation de la cotisation était la seule conséquence possible d'une évaluation arbitraire de la base imposable.

En effet, par un jugement du 24 octobre 2002, le tribunal de première instance de Bruxelles a constaté que la rectification de la déclaration d'un contribuable sur la base d'un déficit indiciaire était arbitraire car, d'une part, l'estimation des dépenses de ménage ne reposait sur aucun élément avéré, d'autre part, l'administration n'avait pas tenu compte de certaines ressources financières du contribuable. Le tribunal en tire logiquement les conséquences suivantes :

« En conclusion, il y a lieu d'omettre les dépenses privées dont l'administration a arbitrairement arrêté le montant et d'admettre la preuve contraire basée sur les avoirs disponibles, de telle sorte que le dégrèvement de la cotisation litigieuse doit être ordonné dans la mesure où elle est basée sur un "revenu d'après indices" s'élevant à 548.344 F repris

⁽⁶²⁾ Cass., 30 novembre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 288.

⁽⁶³⁾ P. COPPENS et A. BAILLEUX, *op. cit.*, p. 567 ; M. DASSESSE et P. MINNE, *op. cit.*, p. 192.

⁽⁶⁴⁾ Cass., 21 avril 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 851 ; Cass., 25 juin 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 1127. Lorsque le contribuable taxé d'office n'est pas en mesure de démontrer le montant exact de ses revenus et que la taxation s'avère arbitraire, la Cour de cassation n'admet d'autre solution que l'annulation de la cotisation seulement lorsque la contestation concerne un cas de dégrèvement d'office (Cass., 17 février 1984, *Pas.*, 1984, I, p. 702 ; Cass., 23 avril 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 209).

⁽⁶⁵⁾ Conclusions de l'avocat général F. Dumon sous Cass., 30 novembre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 288.

⁽⁶⁶⁾ Cass., 18 juin 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1254 ; Cass., 6 décembre 1966, *Pas.*, 1967, I, p. 432 ; Cass., 17 mai 1973, *Pas.*, 1973, p. 861 ; Cass., 26 septembre 1975, *Pas.*, 1976, I, p. 117 ; Cass., 17 février 1984, *Pas.*, 1984, I, p. 702 ; Cass., 26 janvier 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 563 ; Cass., 12 décembre 1996, *J.L.M.B.*, 1998, p. 98 ; Cass., 13 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 398 ; Cass., 23 avril 1998, *Pas.*, 1998, I, n° 209 ; Cass., 29 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 577.

⁽⁶⁷⁾ Cass., 23 février 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 733.

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

parmi les bénéficiaires, et dans la mesure où les accroissements, ramenés à 10 % par la décision de l'inspecteur délégué, ont été calculés sur l'impôt compté sur ce montant »⁽⁶⁸⁾.

Deux commentateurs de ce jugement estiment, sur la base d'une « jurisprudence bien établie », que le tribunal aurait dû conclure à l'annulation de la cotisation⁽⁶⁹⁾. En réalité, ce jugement ne se démarque pas de la jurisprudence en matière d'arbitraire ; il concernait simplement un supplément d'impôt établi sur la base de la procédure ordinaire de rectification.

Dans son commentaire⁽⁷⁰⁾, R. Rosoux cite la jurisprudence dont le jugement du tribunal de première instance de Bruxelles se distingue, selon lui. Nous nous permettons de passer brièvement en revue cette jurisprudence, afin d'expliquer pourquoi nous défendons la décision du juge bruxellois :

– L'arrêt de la Cour de cassation du 7 octobre 2000 concerne un cas de taxation d'office. Dans ce cas, selon notre point de vue, le juge ne pouvait effectivement qu'annuler la cotisation établie d'office.

Il en va de même concernant l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 1^{er} mars 2002⁽⁷¹⁾.

– Les jugements rendus par le tribunal de première instance d'Hasselt le 13 février 2002 et celui de Gand le 9 janvier 2003 ne nous semblent pas concerner la notion d'arbitraire telle que définie par la Cour de cassation.

Le jugement du 13 février 2002⁽⁷²⁾ s'intéresse en effet au problème d'opposabilité d'un acte de société contenant une clause de rétroactivité. Le tribunal se penche dès lors sur les conditions d'acceptation d'une telle clause et ne parle d'arbitraire qu'au sens commun, sans faire allusion à la jurisprudence de la Cour de cassation :

« Met betrekking tot de periode stelt de rechtbank vast dat de oprichting van een vennootschap met inbreng van een eenmanszaak de nodige strijd vraagt en dit op het vlak van voorbereidingen, ad-

visering, besprekingen, positionering, tussenkomst van bedrijfsrevisor, opstellen van de statuten, tussenkomst van een notaris die ook de nodige tijd moet hebben, enz...

De door de administratie vooropgestelde termijn van 10 maanden komt voor als te arbitrair en onvoldoende onderbouwd aan de hand van objectieve criteria. Dergelijke casus dient veeleer in concreto te worden beoordeeld.

In deze kan geen abnormale vertraging worden vastgesteld in de inbreng van de eenmanszaak in een nog op te richten vennootschap »⁽⁷³⁾.

Autrement dit, l'administration « ne tient pas compte de la réalité »⁽⁷⁴⁾ mais il n'est pas question, en l'espèce, d'un mauvais usage des présomptions.

Enfin, le juge annule la cotisation car il estime que la clause de rétroactivité est opposable à l'administration et non parce que cette dernière aurait fait preuve d'arbitraire.

Le jugement du 9 janvier 2003⁽⁷⁵⁾ concerne quant à lui la question des frais professionnels, déductibles à condition de ne pas dépasser « de manière déraisonnable les besoins professionnels »⁽⁷⁶⁾.

Le tribunal estime que si le montant des frais est raisonnable par rapport à l'activité exercée, l'administration ne peut rejeter ces frais, sous peine de s'ingérer « de façon arbitraire dans la question de l'opportunité des frais exposés »⁽⁷⁷⁾. En d'autres termes, si l'administration fiscale rejette des frais raisonnables au regard des besoins professionnels, elle prend une décision « qui dépend de sa seule volonté », qui « n'est pas liée par l'observation de règles »⁽⁷⁸⁾, bref une décision « arbitraire » au sens commun.

Ce jugement n'appartient dès lors pas non plus à la jurisprudence relative au caractère arbitraire de la taxation, tel que l'entend la Cour de cassation.

– Le dernier arrêt mentionné, rendu par la cour d'appel de Bruxelles le 29 novembre 2002⁽⁷⁹⁾, revêt selon nous une importance capitale.

⁽⁶⁸⁾ Civ. Bruxelles, 24 octobre 2002, *R.G.F.*, 2003/04.

⁽⁶⁹⁾ R. ROSOUX, « Note sous Civ. Bruxelles, 24 octobre 2002 », *R.G.C.F.*, 2003/4, p. 47 ; M. SULMON, « Jurisprudence. Civ. Bruxelles, 24 octobre 2002, rôle n° 2001/5130/A », *R.G.F.*, 2003/04.

⁽⁷⁰⁾ R. ROSOUX, *op. cit.*, p. 47.

⁽⁷¹⁾ Bruxelles, 1^{er} mars 2002, *F.J.F.*, n° 2002/201.

⁽⁷²⁾ Civ. Hasselt, 13 février 2002, *F.J.F.*, 2002, p. 447, commenté par C. BUYSE, « Création rétroactive d'une société », in *Le Fiscologue*, 2002, n° 837, p. 9.

⁽⁷³⁾ Civ. Hasselt, 13 février 2002, *F.J.F.*, 2002, p. 447.

⁽⁷⁴⁾ *Le Robert de Poche*, Paris, 1995, p. 37.

⁽⁷⁵⁾ Civ. Gand, 9 janvier 2003, commenté par C. BUYSE, « Voitures de luxe », in *Le Fiscologue*, 2003, n° 882, p. 10.

⁽⁷⁶⁾ Article 53, 10° du C.I.R./92.

⁽⁷⁷⁾ C. BUYSE, « Voitures de luxe », *op. cit.*, p. 10.

⁽⁷⁸⁾ *Le Robert de Poche*, Paris, 1995, p. 37.

⁽⁷⁹⁾ Bruxelles, 29 novembre 2002, *R.G.* n° 1990/FR/15, disponible sur www.fiscalnet.be.

Il s'agit en effet véritablement d'un cas d'arbitraire, au sens de la jurisprudence de la Cour de cassation, dans le cadre d'une procédure de rectification de la déclaration fiscale du contribuable.

La cour d'appel de Bruxelles ne s'est toutefois pas contentée d'annuler la cotisation pour cause d'arbitraire. Elle clôt en effet son raisonnement en ces termes :

« La cour d'appel constate que les cotisations contestées sont arbitraires à plus d'un chef et n'est pas en mesure, partant des éléments dont elle dispose, de déterminer le montant exact de la base imposable.

Elle se limite dès lors à annuler les cotisations que-rellées.

Il est inutile de traiter de l'augmentation appliquée, eu égard à l'annulation des cotisations ».

La Cour sait qu'elle dispose d'un pouvoir d'appréciation pour adapter la base imposable mais elle estime qu'elle n'est pas en mesure de le faire, eu égard aux éléments dont elle a connaissance.

Il ne suffit pas de dire que le juge, en cas de procédure de rectification, peut réévaluer la base imposable en la purgeant des éléments déterminés de façon arbitraire, encore faut-il que ce soit concrètement possible. À défaut, le juge n'a effectivement d'autre choix que de dégrever intégralement la cotisation.

Cet arrêt nous convainc qu'il existe, au moins historiquement, une différence de traitement entre la cotisation arbitraire établie d'office et celle résultant d'une procédure de rectification résultant de la détermination arbitraire de la base imposable.

Par conséquent, nous ne partageons pas l'avis des commentateurs du jugement du tribunal de première instance de Bruxelles du 24 octobre 2002, selon lesquels le juge aurait dû conclure à l'annulation de la cotisation litigieuse.

Ce jugement a été réformé par un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 27 septembre 2006⁽⁸⁰⁾ mais uniquement sur le fond : la cour refuse le raisonnement du premier juge relativement à l'évaluation des dépenses de ménage et aux ressources financières non prises en compte par l'administration. La cour d'appel ne se prononce par conséquent pas

sur les conséquences d'une procédure de rectification entachée d'arbitraire.

Notons que l'arrêt de la Cour de cassation du 16 octobre 2009 donne raison au tribunal de première instance de Bruxelles quant au caractère arbitraire de l'évaluation forfaitaire des dépenses de ménage, « par application d'un arrêté royal du 9 mai 1984 pris en exécution de l'article 13, alinéa 2, 1°, de la loi du 7 août 1974 instituant le droit à un minimum de moyens d'existence et de l'article 100bis, § 1^{er}, de la loi du 8 juillet 1976 organique des centres publics d'aide sociale, ledit arrêté ayant été modifié par un arrêté royal du 18 février 1985 »⁽⁸¹⁾.

Par cet arrêt, la Cour revient dès lors sur sa jurisprudence antérieure, en vertu de laquelle les signes ou indices d'aisance pouvaient eux-mêmes être établis par présomptions⁽⁸²⁾.

L'arrêt du 16 octobre 2009 ne dit malheureusement rien des conséquences de l'évaluation arbitraire d'éléments de rectification de la déclaration d'un contribuable. À ce stade, nous considérons dès lors que la jurisprudence de la Cour de cassation reste inchangée sur ce point : contrairement à ce qui se passe en matière de taxation d'office, le juge appelé à se prononcer sur le caractère arbitraire de la rectification de la déclaration peut se contenter d'écarter les éléments retenus arbitrairement par l'administration et ordonner la diminution proportionnelle de la cotisation.

14. Certains auteurs relèvent encore que lorsque l'administration fait usage de la preuve par comparaison, il convient de distinguer les cas où le juge estime qu'il n'existe aucune similitude entre les contribuables concernés et ceux où, tout en reconnaissant les similarités, le juge désapprouve les points de comparaison choisis par l'administration⁽⁸³⁾. Dans ce dernier cas, le juge aurait le pouvoir de modifier la base imposable en choisissant d'autres points de comparaison tandis qu'à défaut de similitude entre les contribuables comparés, il ne pourrait qu'annuler la cotisation.

Il s'agit vraisemblablement d'une interprétation de l'arrêt du 23 février 1960, dans lequel la Cour de cassation affirme effectivement ce qui suit :

« Attendu que, appréciant les divers éléments résultant des fiches de comparaison versées au dossier

⁽⁸⁰⁾ Bruxelles, 27 septembre 2006, R.G. n° 2003/AR/574, disponible sur www.fiscalnet.be.

⁽⁸¹⁾ Cass., 16 octobre 2009, R.G. n° F.08.0005.F, disponible sur www.juridat.be (n° justel F-20091016-2), cassant un arrêt rendu le 18 avril 2007 par la cour d'appel de Liège.

⁽⁸²⁾ Cass., 31 octobre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 308 ; Cass., 4 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, p. 106 ; T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 434.

⁽⁸³⁾ P. COPPENS et A. BAILLEUX, *op. cit.*, p. 595.

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

de l'administration, l'arrêt considère que les éléments retenus par celle-ci doivent être remplacés par d'autres éléments provenant des mêmes documents et en déduit que l'administration n'a pas fait une juste application de l'article 28 ;

Que, se fondant sur cette dernière comparaison, il décide que la base imposable doit être diminuée dans la mesure qu'il précise pour chaque exercice ;

Attendu que la cour d'appel n'a fait ainsi que corriger l'erreur qu'elle avait relevée dans l'interprétation par l'administration de certains éléments des points de comparaison retenus par cette dernière »⁽⁸⁴⁾.

Cet arrêt concerne une procédure de rectification de la déclaration. Par conséquent, le juge peut modifier la base imposable pour la purger des éléments déterminés arbitrairement, si possible : encore faut-il qu'il dispose des informations nécessaires à cette réévaluation de la base imposable. Tel n'est pas le cas s'il estime que les « contribuables similaires » sont tout simplement mal choisis. Il ne lui est alors pas possible d'investiguer pour en trouver d'autres et il se voit dès lors obligé de dégrever intégralement la cotisation.

En bref, ce n'est pas le mode de preuve qui importe mais la procédure de taxation utilisée, en l'occurrence la procédure ordinaire de rectification de la déclaration. T. Afschrift semble confirmer la différence de conséquence de l'arbitraire entachant la base imposable établie d'office ou par rectification de la déclaration :

« Du point de vue de la preuve, les différences entre la taxation d'office et la taxation par rectification de la déclaration ont donc, en fait, pratiquement disparu depuis que la Cour de cassation n'admet plus la validité de cotisations établies uniquement « en conscience », et à défaut des éléments probants par l'administration.

En revanche, ces deux modes de taxation diffèrent sensiblement quant aux effets de l'inexactitude du revenu imposable : sur recours, l'impôt établi d'office doit être annulé tandis que celui établi par rectification peut être simplement réduit »⁽⁸⁵⁾.

15. Un arrêt de la Cour de cassation rendu le 21 avril 1959⁽⁸⁶⁾ soulève également des questions intéressantes. Cette décision traite en réalité des pouvoirs du directeur régional valablement saisi

d'une réclamation qui constate que la cotisation établie d'office est arbitraire. Peut-il, postérieurement à l'enrôlement, rectifier la base imposable afin de la purger de son caractère arbitraire ? « Non », a dit le juge du fond.

« Si », répond la Cour de cassation. Elle estime que la cour d'appel « assimile ainsi à tort le cas de nullité de la base imposable telle qu'elle a été établie par le contrôleur, au cas de l'inobservation d'une formalité substantielle entraînant la nullité de la procédure de taxation »⁽⁸⁷⁾.

Selon la Cour, si le contribuable taxé d'office démontre que la base imposable a été déterminée arbitrairement, cela entraîne l'annulation de la base imposable et non l'annulation de la cotisation. Elle poursuit :

« Attendu, en effet, que, lorsqu'il est saisi de la réclamation recevable du contribuable, le directeur des contributions a, dans l'accomplissement de sa mission à la fois juridictionnelle et administrative, le pouvoir de recourir à un mode de détermination de la base imposable différent de celui, jugé insuffisant ou erroné, qu'avait utilisé le fonctionnaire-taxateur et de comprendre éventuellement dans la base imposable des revenus qui lui ont été révélés au cours de l'instruction de la réclamation ;

Qu'en revanche la cour d'appel, sur le recours régulièrement exercé par le contribuable, n'a le pouvoir de substituer une autre base imposable à celle sur laquelle la cotisation a été établie d'office que lorsque le contribuable apporte la preuve du chiffre exact de ses revenus ; qu'il en résulte qu'à défaut de cette preuve, la nullité qui entache la base imposable déterminée arbitrairement entraîne nécessairement devant la cour d'appel l'annulation de la cotisation ;

Attendu, toutefois, que la cour d'appel étant, par le recours, saisie de la décision du directeur des contributions, ne peut annuler la base imposable que si celle-ci, telle qu'elle a été éventuellement rectifiée par cette décision, est ou reste entachée d'arbitraire ;

Attendu qu'en annulant, en l'espèce, les cotisations sans tenir compte de la rectification des bases imposables opérées par le directeur des contributions et sans rechercher si cette rectification avait un fondement légal, ainsi que le demandeur l'invoquait en

⁽⁸⁴⁾ Cass., 23 février 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 733.

⁽⁸⁵⁾ T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 107.

⁽⁸⁶⁾ Cass., 21 avril 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 849.

⁽⁸⁷⁾ Cass., 21 avril 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 850.

conclusions, l'arrêt attaqué n'a pas légalement justifié son dispositif »⁽⁸⁸⁾.

Que retenir de cet arrêt ?

Selon la Cour, le caractère arbitraire de la taxation ne s'apparente pas à la méconnaissance d'une formalité substantielle, entraînant la nullité de la procédure. Cette analyse semble exprimer la distinction que nous avons faite ci-dessus entre taxation irrégulière et taxation arbitraire. Cette dernière résulterait plutôt d'une erreur de fond, touchant à l'évaluation de la base imposable.

La Cour estime dès lors que le caractère arbitraire de la taxation entraîne l'annulation de la base imposable⁽⁸⁹⁾ mais pas forcément celle de la cotisation : il se pourrait en effet que le juge, après avoir éliminé de la base imposable les éléments déterminés arbitrairement, dispose encore d'une base suffisante pour maintenir, au moins partiellement, la cotisation.

Toutefois, lorsqu'il s'agit d'une procédure de taxation d'office, le juge n'a le pouvoir de modifier la base imposable que si le contribuable apporte la preuve du montant exact de ses revenus imposables. Par conséquent, en cas de taxation d'office, l'annulation de la base imposable entraîne nécessairement l'annulation de la cotisation, le juge ne pouvant faire autrement.

En ce sens, l'arrêt confirme que les conséquences de l'évaluation arbitraire de la base imposable sont différentes en matière de taxation d'office et de rectification de la déclaration.

La Cour de cassation reproche ensuite au juge d'appel de ne pas avoir tenu compte de la rectification de la base imposable opérée par le directeur régional, suite à la réclamation, sans rechercher si cette rectification avait un fondement légal.

S'il est vrai que la cour d'appel aurait dû expliquer le fondement légal de son raisonnement, nous sommes d'avis qu'elle ne pouvait cependant aboutir à une conclusion différente.

Nous rejoignons en effet le point de vue de la cour d'appel de Bruxelles, selon laquelle le directeur régional saisi d'une réclamation doit nécessairement

annuler la cotisation établie d'office s'il constate que la base imposable a été déterminée arbitrairement⁽⁹⁰⁾. Dans un arrêt du 16 janvier 2009, la Cour explique très clairement que le directeur régional constatant le caractère arbitraire de la taxation d'office ne peut se contenter de « rectifier le tir » :

« (...) le fonctionnaire taxateur a omis de tenir compte, dans sa notification d'imposition d'office (...) des pertes sur marchandises qu'un restaurateur subit nécessairement dans l'exploitation de son restaurant ainsi que des prélèvements qu'il est usuel d'y faire (...). Sans doute, leur quantification peut prêter à discussion d'un cas à l'autre, mais le principe même de leur existence ne pouvait être ignoré sous peine de verser dans l'arbitraire. Certes, la décision directoriale a finalement pris en considération un certain quota de pertes et consommations personnelles et l'État va jusqu'à admettre, devant la cour, le pourcentage de 10 % proposé initialement par le requérant, mais *ce correctif a posteriori n'est pas de nature à vider la procédure de taxation d'office du vice qui l'affecte depuis sa mise en œuvre.*

Le fonctionnaire taxateur a par ailleurs fait une erreur évidente de raisonnement dans le calcul des recettes afférentes aux pizzas (...). *La décision directoriale a corrigé cette erreur en diminuant le nombre de pizzas consommées sur place de 1.400 unités, sans toutefois que cela puisse expurger la procédure de taxation d'office du vice qui l'affecte.*

C'est donc à bon droit que le requérant dénonce le caractère arbitraire des reconstitutions de bénéfices opérées sur de telles bases pour chacun des exercices d'imposition 1993 et 1994, avec la conséquence que la cour doit annuler les deux premières cotisations litigieuses dans leur intégralité, épuisant du même coup sa juridiction, sans plus de pouvoir pour statuer sur le montant exact de l'impôt qui pourrait être dû »⁽⁹¹⁾.

En d'autres termes, une fois la cotisation établie d'office enrôlée, seule la preuve par le contribuable du montant exact de ses revenus imposables permettrait au directeur régional ou au juge de modifier la base imposable. Compte tenu des autres arrêts de la Cour de cassation, ce raisonnement nous semble plus logique.

⁽⁸⁸⁾ Cass., 21 avril 1959, *Pas.*, 1959, I, p. 851.

⁽⁸⁹⁾ Nous rejoignons J.-P. BOURS quant au caractère malheureux de l'expression « annulation de la base imposable » : « Curieuse façon de concevoir les choses. Dire d'une "base imposable" qu'elle est "nulle" n'a pas de sens ; elle existe ou n'existe pas ; ou l'on n'a pas apporté la preuve de sa réalité. L'on n'annule pas une base imposable, on ordonne son dégrèvement ; l'on annule par contre une imposition » (J.-P. BOURS, « Annulation ou dégrèvement ? », *R.G.C.F.*, 2004/2, p. 49). Cf. *infra*.

⁽⁹⁰⁾ Bruxelles, 22 novembre 1988, *F.J.F.*, 1989, p. 242 ; Bruxelles, 25 novembre 1998, R.G. n° 1985/FR/65, disponible sur www.fiscalnet.be ; Bruxelles, 16 janvier 2009, R.G. n° 1997/FR/613, disponible sur www.fiscalnet.be.

⁽⁹¹⁾ Bruxelles, 16 janvier 2009, R.G. n° 1997/FR/613, disponible sur www.fiscalnet.be.

16. Sur la base de cette même jurisprudence, nous sommes amenés à tenir le raisonnement inverse concernant la procédure de rectification : saisi d'une réclamation dirigée contre une rectification de la déclaration, le directeur régional devrait conserver la faculté d'apprécier les éléments constituant la base imposable et de modifier cette dernière, le cas échéant. Ce n'est toutefois pas l'avis du tribunal de première instance de Liège, qui semble considérer que le directeur régional doit toujours annuler et non simplement corriger une cotisation établie arbitrairement, quel que soit le mode de taxation utilisé ⁽⁹²⁾.

17. Enfin, nous ne pouvons suivre la Cour de cassation lorsqu'elle refuse d'assimiler « nullité de la base imposable » et nullité de la procédure, en matière de taxation d'office. Le fondement légal de cette assimilation, spécifique à la taxation d'office, réside dans l'article 351 du C.I.R./92.

Cette disposition impose en effet à l'administration de *présumer* le montant des revenus imposables ⁽⁹³⁾. Autrement dit, pour taxer d'office, l'administration doit déterminer la base imposable par (un bon usage des) présomptions. Dès lors, l'évaluation arbitraire de la base imposable s'apparente à une violation de l'article 351 du C.I.R./92, entraînant forcément l'illégalité de la procédure de taxation.

Bref, en matière de taxation d'office, l'évaluation arbitraire de la base imposable constitue une erreur de fond et non la méconnaissance d'une formalité substantielle mais cette erreur entache d'arbitraire l'ensemble de la procédure de taxation.

L'article 351 du C.I.R./92 érige le bon usage des présomptions en une condition de validité du recours à la procédure de taxation d'office : « l'administration peut procéder à la taxation d'office *en raison du montant des revenus imposables qu'elle peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose* ». Si les éléments dont dispose l'administration ne lui permettent pas de présumer le montant des revenus imposables, elle ne peut pas recourir à la procédure de taxation d'office. La taxation d'office ne peut en effet être fondée sur un mauvais usage des présomptions. Dès lors, si la taxation d'office est arbitraire, elle est annulée.

Par conséquent, nous souscrivons à l'analyse selon laquelle le directeur régional, tout comme le juge, ne peut qu'annuler la cotisation établie d'office lorsqu'il constate que la base imposable a été établie arbitrairement. Il ne s'agit en effet que d'un contrôle de légalité visant à déterminer si la base imposable se fonde sur des présomptions légales. À défaut, c'est l'ensemble de la procédure de taxation qui est arbitraire et illégale.

A contrario, en matière de rectification de la déclaration, aucune disposition légale n'impose à l'administration de procéder par présomptions. Par conséquent, si elle en use... et en abuse, le directeur régional ou le juge constate que la base imposable a été déterminée arbitrairement sans que cela n'entraîne l'illégalité de l'ensemble de la procédure : seule la base imposable, telle que déterminée par l'agent taxateur, est arbitraire.

En outre, dans ce cas, le directeur régional ou le juge dispose du pouvoir de ré-estimer la base imposable : si possible, il peut la purger des éléments déterminés arbitrairement et ordonner la diminution proportionnelle de la cotisation.

Le tribunal de première instance de Bruxelles s'est penché de façon remarquablement minutieuse sur la question. Quoiqu'un peu long, le quatrième point de cette décision mérite d'être cité *in extenso* :

« 4. *Initialement, le demandeur sollicitait l'annulation de la cotisation litigieuse en raison du caractère arbitraire des dépenses de ménage figurant dans l'avis de rectification de la déclaration.*

Après que le tribunal ait invité les parties à s'expliquer sur la sanction du caractère arbitraire d'un élément de la base imposable déterminée à la suite d'un avis de rectification de la déclaration, le demandeur soutient, comme le défendeur, que la cotisation doit être dégrevée à concurrence du montant des dépenses de ménage fixées arbitrairement à 360.000 anciens francs.

Cette solution rencontrerait les deux griefs soulevés par le demandeur puisqu'il "ne remet pas en cause la quotité privée des frais professionnels de 304.346 (anciens francs) pour autant que la somme de 360.000 (anciens francs) de dépenses de ménage ne soit pas retenue dans la mesure où non seulement l'administration ne fait pas la preuve qui lui

⁽⁹²⁾ Civ. Liège, 23 décembre 2002, R.G n° 01/5532/A, disponible sur www.fiscalnet.be ; Civ. Liège, 23 mars 2006, R.G. n° 02-4983-A et 03-2809-A, disponible sur www.fiscalnet.be.

⁽⁹³⁾ Un autre mode de preuve, tel l'aveu du contribuable, n'est certainement pas exclu mais pour que le contribuable marque son accord sur l'avis de taxation d'office, il doit d'abord avoir reçu cet avis... qui se fonde *a priori* sur des présomptions. Voy. T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 101 : « Dès le moment où l'administration recourt à la taxation d'office, qui lui impose de « présumer » les revenus du contribuable, il lui appartient, en vertu de la théorie des éléments générateurs, de démontrer les éléments de base de sa présomption, c'est-à-dire de prouver qu'elle dispose de faits connus, et que des déductions peuvent être tirées de ces faits pour établir des faits inconnus ».

incombe du mode de fixation de cette somme mais de plus, ce montant fait en partie double emploi avec certaines dépenses reprises dans la quotité privée des frais professionnels de 304.346 (anciens francs)” (p. 4 des conclusions du demandeur après la mise en continuation de la cause).

Selon l'article 341 du C.I.R. 1992, “sauf preuve contraire, l'évaluation de la base imposable peut être faite, pour les personnes morales comme pour les personnes physiques, d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés”.

Cette disposition instaure un mode de preuve particulier suivant lequel l'administration doit démontrer l'existence de signes ou indices d'une aisance supérieure à celle qui résulte des revenus déclarés. Lorsque cette preuve est rapportée, l'aisance supérieure est présumée provenir de revenus impossibles.

Dans le cadre de la taxation d'office prévue à l'article 351 du C.I.R. 1992, l'administration peut établir la cotisation sur base des revenus et autres éléments qu'elle peut présumer en fonction des éléments dont elle dispose.

Il s'agit d'une procédure particulière d'établissement de la cotisation qui implique que le caractère arbitraire d'un élément de la base imposable vicie la totalité de la cotisation qui n'a en conséquence, pas été établie légalement suivant la procédure de taxation d'office. Dans ces circonstances, le tribunal ne peut pas corriger la cotisation, il doit l'annuler (Cass., 17 février 1984, Pas., I, p. 702 ; Cass., 26 janvier 1989, Pas., I, p. 563).

Dans le cadre d'une cotisation établie à la suite d'un avis de rectification de la déclaration, l'administration doit démontrer les revenus et autres éléments qu'elle entend substituer à ceux mentionnés dans une déclaration régulière. Cette rectification peut porter sur tout ou partie des éléments déclarés.

Lorsque l'administration ne démontre pas les revenus ou autres éléments qu'elle entend substituer aux éléments déclarés, la quotité de la cotisation afférente à ceux-ci doit être dégrevée et celle relative aux éléments déclarés ou dont la preuve a été rapportée subsiste.

En l'espèce, la cotisation a été établie suivant la procédure de rectification de la déclaration de sorte qu'en l'absence de preuve des éléments que l'administration entend substituer à ceux qui ont été déclarés, la cotisation doit être dégrevée dans la mesure où elle est afférente à ces éléments.

Les signes ou indices d'aisance résultent de la différence positive entre d'une part, les dépenses qui auraient été exposées par le demandeur d'après le fonctionnaire-taxateur et d'autre part, les rentrées qui sont justifiées.

La loi ne précise pas le mode de détermination des signes ou indices d'aisance ni leur nature qui relèvent dès lors, de l'appréciation du taxateur. Le rôle du tribunal est d'examiner si la preuve des signes ou indices d'aisance a légalement été rapportée. En effet, le tribunal ferait œuvre de taxateur s'il corrigeait un élément des dépenses à justifier dont le caractère arbitraire est établi et qui a été retenu par le taxateur pour démontrer les signes ou indices d'aisance dans le cadre de son pouvoir d'appréciation.

En l'espèce, les signes ou indices d'aisance qui résultent de la différence entre les dépenses à justifier et les ressources du demandeur, s'élèvent à un montant de 1.691.471 anciens francs. *La cotisation devra en conséquence, être dégrevée à concurrence de ce montant imposé à titre de signes ou indices d'aisance, sans que par l'utilisation de ce terme, le tribunal ne se prononce sur l'éventuelle application de l'article 355 du C.I.R. 1992 qui relève de la compétence de l'administration* (voy. J. KIRKPATRICK, “Le directeur ou le juge qui accueille le recours du contribuable doit-il annuler ou dégrever l'impôt enrôlé ?”, R.G.C.F., 2004/4, p. 5) »⁽⁹⁴⁾.

Nous approuvons entièrement cette analyse, bien qu'elle ne fasse pas l'unanimité⁽⁹⁵⁾.

Le dernier paragraphe cité, relatif à la signification des termes « annulation », « dégrèvement » et à leurs conséquences sur l'application d'une cotisation subsidiaire, nous amène aux deux points suivants.

⁽⁹⁴⁾ Civ. Bruxelles, 26 janvier 2005, R.G. n° 2001/14007/A, disponible sur www.fiscalnet.be.

⁽⁹⁵⁾ Civ. Bruxelles, 24 mai 2002, R.G. n° 2001.4035/A et 2001/8599/A, disponible sur www.fiscalnet.be. Par contre, la cour d'appel de Mons semble rejoindre notre analyse : « Lorsque dans le cadre d'une taxation d'office, l'administration a déduit de faits exacts des conséquences que ces faits ne peuvent justifier, c'est l'ensemble de la procédure de taxation qui est arbitraire et, partant, la cotisation qui en résulte doit être annulée, alors que lorsque les cours et tribunaux constatent que les présomptions de l'homme qui ont servi de base à une procédure de rectification de la déclaration d'un contribuable sont arbitraires, ils sont tenus de prononcer non pas l'annulation intégrale de la cotisation mais son dégrèvement partiel à concurrence de l'impôt dû sur la majoration illégale des revenus impossibles. Cette différence de traitement (...) est justifiée par la circonstance que le contribuable qui a rentré une déclaration régulière quant à la forme et aux délais doit être imposé sur les revenus et autres éléments régulièrement déclarés par lui » (Mons, 16 novembre 2007, F.J.F., 2008, p. 653).

B. Différence entre annulation et dégrèvement

18. Nous avons déjà parlé d'annulation et de dégrèvement mais que faut-il dire, au juste ? Annulation (totale ou partielle) ou dégrèvement (intégral ou proportionnel) ? Penchons-nous à présent sur cette terminologie que les cours et tribunaux semblent utiliser de façon tout à fait... arbitraire !

Deux éminents auteurs ont apporté leur contribution à cet épineux débat. Nous nous permettons de commencer par synthétiser leurs points de vue respectifs.

19. À partir d'une analyse de la jurisprudence de la Cour de cassation concernant la faculté de réimposition de l'administration⁽⁹⁶⁾, John Kirkpatrick⁽⁹⁷⁾ aboutit à la conclusion que les termes « annulation » et « dégrèvement » sont interchangeables. En effet, bien que l'article 355 du C.I.R./92 concerne le cas où « une imposition a été annulée... », il semblerait que la Cour de cassation ait estimé, d'une part, qu'un dégrèvement n'empêchait pas la réimposition, d'autre part, qu'une annulation ne permettait pas toujours une telle réimposition.

L'auteur en déduit que la possibilité, pour l'administration, d'établir une cotisation nouvelle sur la base de l'article 355 du C.I.R./92 « dépendra du fondement de [la décision directoriale], non des termes employés dans le dispositif »⁽⁹⁸⁾.

Il clôturait son analyse en affirmant que « la distinction entre “annulation” et “dégrèvement” est dépourvue de toute conséquence pratique »⁽⁹⁹⁾ et que, si différence il y a, elle réside sans doute dans l'origine de la décision, non dans son contenu : le *juge* annule toujours l'impôt enrôlé, totalement ou partiellement, tandis que le *directeur régional* le dégrève, totalement ou partiellement.

20. Jean-Pierre Bours défend quant à lui un tout autre point de vue⁽¹⁰⁰⁾. Il estime que la Cour de cassation « méconnaît le principe d'interprétation

stricte des textes fiscaux, et fait fi du fait que, de toute évidence, les mots “annuler” et “dégrever” ne souffrent pas la même acception »⁽¹⁰¹⁾, que l'on fasse référence au sens commun ou au droit fiscal : les articles 355 et 356 du C.I.R./92 concernent l'annulation d'une imposition, tandis que l'article 376 vise le dégrèvement d'un impôt ; au sens commun, l'annulation s'entend comme la mise à néant et le dégrèvement comme une diminution.

Par conséquent, l'annulation de l'imposition, entendue comme la mise à néant de l'ensemble de la procédure, sanctionne « un vice de forme » de la procédure tandis que le dégrèvement de l'impôt sanctionne « un vice de fond ou de preuve » ayant mené à une mauvaise appréciation de la base imposable⁽¹⁰²⁾.

En ce sens, le tribunal de première instance de Liège a déclaré ce qui suit :

« Attendu que les requérants relèvent, à juste titre, que si une cotisation doit être annulée lorsqu'elle est établie en violation d'une règle légale autre qu'une règle relative à l'établissement de l'assiette (le tribunal ajoutera : ou de la base) imposable (violation du délai de réponse à un avis de rectification ou à une notification d'imposition d'office, absence de motivation de cet avis ou de cette notification, erreur de qualification d'un revenu, taxation à charge d'un exercice d'imposition erroné, ...) elle doit par contre être dégravée lorsque le litige porte sur l'assiette (le tribunal ajoutera : ou la base) imposable elle-même c'est-à-dire sur l'existence ou la preuve de l'existence des revenus imposés »⁽¹⁰³⁾.

21. À l'instar de Jean-Pierre Bours, nous croyons qu'il existe une différence fondamentale entre l'annulation d'une imposition⁽¹⁰⁴⁾ et le dégrèvement d'un impôt, sans toutefois préjuger de l'application des articles 355 et 356 du C.I.R./92.

Il nous semble en effet possible et souhaitable de distinguer le débat sur la signification des termes

⁽⁹⁶⁾ Sur la base de l'article 355 du C.I.R./92 tel qu'applicable avant l'exercice d'imposition 1999. Les enseignements de cette jurisprudence sont selon nous toujours valables.

⁽⁹⁷⁾ J. KIRKPATRICK, « Le directeur ou le juge qui accueille le recours du contribuable doit-il annuler ou dégrever l'impôt enrôlé ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p. 5.

⁽⁹⁸⁾ *Ibid.*, p. 7.

⁽⁹⁹⁾ *Ibid.*, p. 7.

⁽¹⁰⁰⁾ J.-P. BOURS, « Annulation et dégrèvement : des synonymes ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p. 8 ; J.-P. BOURS, « Annulation ou dégrèvement ? », *R.G.C.F.*, 2004/2, p. 48.

⁽¹⁰¹⁾ J.-P. BOURS, « Annulation et dégrèvement : des synonymes ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p. 8 ; J.-P. BOURS, « Annulation ou dégrèvement ? », *R.G.C.F.*, 2004/2, p. 48.

⁽¹⁰²⁾ J.-P. BOURS, « Annulation et dégrèvement : des synonymes ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p. 8.

⁽¹⁰³⁾ Civ. Liège, 29 octobre 2002, *R.G.C.F.*, 2004/2, p. 47.

⁽¹⁰⁴⁾ Et non d'une « cotisation » comme le dit le tribunal de première instance de Liège. En effet, la violation d'une règle relative à la validité de la procédure entraîne l'annulation de l'ensemble de cette procédure, donc de l'imposition, et pas seulement celle de l'impôt ou « cotisation ».

« annulation » et « dégrèvement » de celui concernant l'application des articles 355 et 356 du C.I.R./92.

Compte tenu, donc, de la distinction opérée par le tribunal de première instance de Liège et approuvée par J.-P. Bours, nous considérons qu'il y a lieu à *annulation de l'imposition* lorsque l'administration a violé des règles relatives à la procédure de taxation et à *dégrèvement de la cotisation* lorsque l'administration a violé des règles relatives à l'établissement de la base imposable.

Que doit dès lors dire le juge lorsqu'il estime que la base imposable a été déterminée arbitrairement ?

Les présomptions ont pour but de déterminer la base imposable. Par conséquent, si l'administration viole les règles relatives aux présomptions, le juge devrait dégrever la base imposable à concurrence des éléments déterminés arbitrairement et ordonner le dégrèvement subséquent de la cotisation.

À tout le moins, en cas de détermination de la base imposable par la voie de la procédure ordinaire de rectification. En effet, en matière de taxation d'office, le respect de ces règles conditionne la validité de la procédure, sur la base de l'article 351 du C.I.R./92. Nous sommes dès lors d'avis que la détermination arbitraire de la base imposable entraîne l'annulation de l'imposition, en matière de taxation d'office uniquement.

22. Récapitulons :

– Lorsque la base imposable a été déterminée arbitrairement au cours d'une procédure de rectification de la déclaration, le juge doit purger la base imposable des éléments déterminés arbitrairement et ordonner le dégrèvement de la cotisation à due concurrence.

S'il lui est impossible, eu égard aux éléments dont il dispose, de modifier la base imposable pour la purger de son caractère arbitraire, il doit ordonner le dégrèvement intégral de la cotisation.

– Lorsque la base imposable a été déterminée arbitrairement au cours d'une procédure de taxation d'office, le juge doit annuler l'imposition.

C. Cotisation arbitraire... Cotisation subsidiaire ?

23. Les articles 355 et 356 du C.I.R./92 sont rédigés comme suit :

« Lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'administration peut, même si le délai fixé pour l'établisse-

ment de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice.

Lorsque l'imposition annulée a donné lieu à la restitution d'un précompte, d'un crédit d'impôt, ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors de l'établissement de la nouvelle cotisation de remplacement » (article 355 du C.I.R./92).

« Lorsqu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire. Pendant ce délai de six mois qui suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation, l'administration peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

Si l'administration soumet au juge une cotisation subsidiaire dans le délai de six mois précité, par dérogation à l'alinéa premier, les délais d'opposition, d'appel et de cassation commencent à courir à partir de la signification de la décision judiciaire relative à la cotisation subsidiaire.

Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par le juge, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation du juge.

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision du juge.

Lorsque la cotisation subsidiaire est établie dans le chef d'un redevable assimilé conformément à l'article 357, cette cotisation est soumise au juge par requête signifiée au redevable assimilé avec assignation à comparaître » (article 356 du C.I.R./92).

Comme déjà mentionné ci-dessus, nous préférons distinguer le débat sur la signification des termes « annulation » et « dégrèvement » de celui concernant l'application des articles 355 et 356 du C.I.R./92.

Dans l'état actuel du droit, c'est pour nous la seule façon d'avoir une vision cohérente de l'ensemble de la matière : en effet, bien que les expressions « an-

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

nulation d'une imposition » et « dégrèvement d'un impôt » ne soient pas synonymes, la jurisprudence dominante ne se soucie pas du terme employé lorsqu'il s'agit d'apprécier la possibilité, pour l'administration, d'enrôler une cotisation subsidiaire⁽¹⁰⁵⁾.

Le libellé de l'article 356 ne permet d'ailleurs pas une telle distinction puisqu'il y est question d'annulation « totale ou partielle ». Or, une « annulation » est par nature intégrale. En ce sens, un arrêt de la cour d'appel d'Anvers « a dit pour droit que ni les termes de l'article 355 du C.I.R./1992 ni les travaux préparatoires ne permettent de distinguer entre le cas où la cotisation originaire a été entièrement annulée et celui où elle ne l'a été que partiellement en raison d'une diminution de la base imposable et à concurrence de cette diminution »⁽¹⁰⁶⁾. Le législateur n'a sans doute jamais voulu limiter l'enrôlement d'une cotisation subsidiaire aux cas d'annulation proprement dits.

D'une manière générale il est vrai, la doctrine juridique analyse la distinction entre les termes « annulation » et « dégrèvement » dans le but d'en tirer des conséquences pour l'application des articles 355 et 356 du C.I.R./92. Quoique logique, ce raisonnement s'apparente aujourd'hui davantage à un idéal à atteindre : la Cour de cassation devrait se prononcer une bonne fois pour toutes sur la distinction à opérer, ou non, entre « annulation » et « dégrèvement », suite à quoi le législateur devrait adapter le libellé des articles 355 et 356 du C.I.R./92.

Bref, bien qu'il faille selon nous distinguer les termes « annulation » et « dégrèvement », cette distinction ne doit aujourd'hui pas influencer la possibilité d'enrôler une cotisation subsidiaire sur la base des articles 355 et 356 du C.I.R./92. Un jugement du tribunal de première instance de Liège résume parfaitement la situation. Après avoir admis la distinction défendue par Jean-Pierre Bours, le juge déclare toutefois ce qui suit :

« (...) il importe peu que la décision rendue le soit sous la forme d'un dégrèvement et que son dispositif soit maladroitement libellé.

Cette erreur de terminologie dans le "mot juste" – dégrèvement ou annulation – n'est pas de nature à priver l'administration de son droit d'imposition à

charge de la requérante, qui reste intact, pour autant que les délais d'imposition lui permettent de l'exercer et qu'elle respecte, cette fois, les règles techniques relatives à son établissement »⁽¹⁰⁷⁾.

24. Par contre, le fait qu'une imposition ait été annulée ou un impôt dégrèvement pour cause d'arbitraire devrait avoir un impact sur l'application de ces dispositions. Selon la Cour de cassation, en effet :

« (...) lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'administration doit, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est écoulé, établir à charge du redevable une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition dans un délai déterminé ;

Que les mêmes éléments d'imposition sont tous les éléments matériels positifs et négatifs qui constituent la base imposable ;

Qu'il est ainsi exclu d'envisager une nouvelle cotisation lorsque, comme en l'espèce, la cour d'appel considère que le bénéfice qui a servi de base à la cotisation avait été établi arbitrairement, décide que l'imposition "est fondée sur des éléments inexacts" et l'annule »⁽¹⁰⁸⁾.

Ce raisonnement ne peut être qu'approuvé.

Nous n'en déduisons toutefois pas qu'il serait *toujours* exclu de réimposer lorsque l'imposition a été annulée pour cause d'arbitraire. Puisque l'administration peut ne réutiliser qu'une partie des éléments ayant permis de déterminer la base imposable, il se pourrait qu'elle parvienne à purger la base imposable des éléments déterminés arbitrairement tout en conservant suffisamment de données pour réimposer.

La cour d'appel de Bruxelles l'a récemment confirmé. Par un arrêt du 21 mars 2007, elle avait annulé une cotisation établie arbitrairement dans le cadre d'une procédure de rectification de la déclaration. Le montant de l'avantage de toute nature, à savoir la cession à titre gratuit d'une option d'achat portant sur un véhicule en fin de leasing, avait effectivement été déterminé par rapport à la « cotation du Moniteur de l'Automobile sans [qu'il ait été tenu] (suffisamment) compte des corrections invoquées »⁽¹⁰⁹⁾ par les contribuables.

⁽¹⁰⁵⁾ J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 5 ; O. QUERINJEAN, « Les recours judiciaires », *Manuel de procédure fiscale*, Limal, Anthemis, 2011, p. 478. Voy. aussi Civ. Bruxelles, 26 janvier 2005, R.G. n° 2001/14007/A, disponible sur www.fiscalnet.be.

⁽¹⁰⁶⁾ J. BUBLOT et C. LENOIR, *op. cit.*, p. 263, commentant Anvers, 15 janvier 2002, R.G.C.F., 2003/1, p. 30.

⁽¹⁰⁷⁾ Civ. Liège, 28 février 2008, R.G. n° 06/4691/A et 06/5006/A, disponible sur www.fiscalnet.be.

⁽¹⁰⁸⁾ Cass., 12 février 2004, R.G. n° F020002N, disponible sur www.juridat.be (n° justel F-20040212-19).

⁽¹⁰⁹⁾ Bruxelles, 21 mars 2007, F.7.F., 2007, p. 506.

Suite à cette annulation, l'administration renvoie un avis de rectification dans lequel elle évalue l'avantage en nature sur la base de la valeur résiduelle du véhicule correspondant au montant de la cession intervenue avec un particulier. Les contribuables contestent, estimant que l'administration ne peut pas réimposer suite à une annulation pour cause d'arbitraire.

Saisie de la requête en validation de cotisation subsidiaire, la cour d'appel de Bruxelles se prononce en ces termes :

« Dans l'arrêt du 21 mars 2007, la cour, après avoir considéré qu'«il est vrai que (...) le directeur régional apporte une correction pour un montant de 75.900 FB à cause du kilométrage fort élevé», a estimé que «cette moins-value calculée par l'administration est arbitraire. À part le kilométrage élevé, il y a des trous de cigarettes sur le siège chauffeur, des griffes sur les portières gauches et quelques coups disséminés sur la carrosserie (...). La cour constate que l'administration a appliqué la cotation du Moniteur de l'Automobile sans avoir tenu (suffisamment) compte des corrections invoquées par les intimés».

La cour a, en conséquence, annulé la cotisation initiale pour cause d'arbitraire.

Dans l'avis de rectification du 24 juillet 2007 faisant suite à l'arrêt de la cour, l'avantage de toute nature a été évalué à la somme de 134.771 FB, égale à la différence entre la valeur résiduelle correspondant au montant de la cession intervenue avec un particulier (190.000 FB) et le prix d'achat (55.229 FB).

Ledit montant a été proposé à titre subsidiaire par les intimés, non seulement devant le tribunal de première instance de Nivelles et encore devant la cour, mais déjà devant le directeur régional.

La cotisation subsidiaire proposée par l'appelant a été établie sur cette base.

La notion de «mêmes éléments d'imposition», prévue par l'article 356 du C.I.R. (1992), vise tous les éléments matériels, positifs et négatifs, qui concourent à la formation de la base imposable (Cass., 28 novembre 1961, Pas., 1962, I, 404).

Les intimés en déduisent sans précision aucune que si une cotisation est annulée en raison du caractère arbitraire des éléments d'imposition sur lesquels elle se fonde, la nouvelle cotisation enrôlée sur la base de tout ou partie de ces éléments ne peut être qu'arbitraire.

Il est plus exact toutefois d'examiner si le refus de l'administration, en l'occurrence le directeur régional, de tenir compte de la valeur résiduelle correspondant au montant de la cession intervenue avec un particulier (190.000 FB), laquelle valeur résiduelle a été proposée à titre subsidiaire par les intimés, participe du même arbitraire qui, selon l'arrêt du 21 mars 2007 de la cour de céans, a entaché le refus de tenir compte des corrections invoquées par les intimés.

La cour ne s'est pas prononcée dans cet arrêt sur le caractère arbitraire ou non du refus de l'administration de tenir compte de la valeur résiduelle du véhicule.

Il ressort de la décision directoriale que le grief subsidiaire concernant la valeur résiduelle a été rejeté d'une manière motivée en ces termes : «Attendu que le fonctionnaire instructeur a avisé le requérant de la révision de l'avantage en nature dans les limites décrites ci-avant ; qu'en réponse, il a fait parvenir une télécopie dans laquelle il allègue une vétusté du véhicule telle que sa revente aurait été opérée pour un montant de 190.000 BEF ;

Attendu que, outre le fait qu'une télécopie ne peut être juridiquement considérée comme un écrit émanant du redevable et que, dès lors, les griefs nouveaux qui y sont exposés ne peuvent être rencontrés, aucune pièce n'est produite pour prouver une valeur vénale inférieure à celle finalement retenue et que la facture de revente du véhicule pour le prix affirmé de 190.000 BEF serait égarée».

Le rejet motivé de la valeur résiduelle n'était donc pas arbitraire.

Le rejet ne devient pas arbitraire du fait que l'appelant est finalement d'accord de prendre la valeur résiduelle diminuée du prix d'achat comme base de la taxation subsidiaire.

L'appelant est parfaitement en droit de reconsidérer sa position en fonction de l'arrêt intervenu, pour autant que la cotisation subsidiaire soit établie sur la base de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition »⁽¹¹⁰⁾.

Nous approuvons entièrement le raisonnement relatif à la réimposition. Néanmoins, compte tenu de ce qui a été expliqué *supra* quant aux conséquences du caractère arbitraire de la taxation, il aurait sans doute été plus correct et plus simple d'ordonner dès l'arrêt du 21 mars 2007 le dégrèvement partiel de la base imposable. À notre sens, la Cour pouvait dès ce moment tenir compte de la valeur résiduelle du véhicule, comme demandé par les contribuables. La réimposition serait alors devenue inutile.

⁽¹¹⁰⁾ Bruxelles, 15 avril 2010, R.G. n° 2007/AR/2947, disponible sur www.fiscalnet.be ; un jugement du tribunal de première instance de Liège va dans le même sens, concernant une taxation indiciaire fondée sur trois indices dont un seul s'était avéré inexact (Civ. Liège, 5 mai 2009, R.G. n° 08/3097/A, disponible sur www.fiscalnet.be).

Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences

Par économie de procédure, il est donc intéressant de maintenir le principe selon lequel le juge peut modifier la base imposable lorsqu'il constate qu'elle a été déterminée arbitrairement, au cours d'une procédure de rectification de la déclaration. À l'inverse, lorsque le juge ne dispose plus de suffisamment d'éléments pour dégrever partiellement l'impôt et doit le dégrever intégralement, on voit mal sur quels éléments la cotisation subsidiaire pourrait se fonder.

25. Finalement, cette analyse nous amène à nous poser la question de l'intérêt du débat portant sur la distinction à opérer entre les notions d'« annulation » et de « dégrèvement », pour l'application des articles 355 et 356 du C.I.R./92, lorsque la cotisation attaquée est entachée d'arbitraire.

Si l'on admet que la cotisation enrôlée sur base de la procédure ordinaire de rectification doit être dégrevée lorsqu'elle est arbitraire, le juge doit dans ce cas se contenter de retirer de la base imposable les éléments qui la rendent arbitraire. La question de l'application des articles 355 et 356 du C.I.R./92 à la suite d'une décision de dégrèvement ne se pose alors pas : la cotisation attaquée ayant été purgée de ses éléments de nature arbitraire, il n'est pas nécessaire de réimposer. En effet, nul besoin dans ce cas de se préoccuper d'une éventuelle réimposition puisque ne pouvant se fonder que sur tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, la réimposition devrait amener le juge à une cotisation similaire à la cotisation dégrevée.

Sans doute le législateur n'a-t-il pas voulu limiter la procédure de réimposition aux décisions d'annulation ; rien dans le texte des articles 355 et 356 du C.I.R./92 ne le fait en tout cas apparaître. Mais la faculté de réimposer en cas de dégrèvement n'a finalement guère d'intérêt lorsque la cause du dégrèvement est le caractère arbitraire de la cotisation puisque la cotisation subsidiaire qui serait enrôlée sur la base de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition (à tout le moins ceux qui ne sont pas arbitraires) lui serait similaire.

Finalement, seul un mauvais usage du dégrèvement pourrait finalement amener l'agent taxateur ou le juge à faire usage des articles 355 et 356 du C.I.R./92.

Par contre, si l'on admet que la cotisation enrôlée sur la base de la procédure de taxation d'office doit être annulée lorsqu'elle est arbitraire, le juge doit dans ce cas faire application des articles 355 et 356 du C.I.R./92 pour proposer une nouvelle cotisation établie sur la base des seuls éléments de la base im-

posable considérés comme non arbitraire. Seule la décision d'annulation mène alors logiquement à un enrôlement sur la base de ces dispositions.

26. Enfin, relativement à l'arrêt de la Cour de cassation du 12 février 2004, il faut encore souligner que le fait d'exclure d'office toute réimposition en cas d'annulation pour cause d'arbitraire reviendrait à avantager le contribuable taxé d'office : non seulement le juge doit annuler la procédure dans son ensemble mais en plus le contribuable serait certain de ne pas pouvoir être réimposé. Si la taxation d'office n'est pas une sanction, il ne faut pas non plus en faire une récompense pour le contribuable négligent.

Nous sommes dès lors d'avis que les articles 355 et 356 du C.I.R./92 peuvent trouver à s'appliquer lorsque l'administration a fait preuve d'arbitraire mais à condition qu'il lui soit possible d'écarter l'arbitraire tout en se fondant sur « tout ou partie des mêmes éléments d'imposition ».

D. Conclusions

27. Nous avons expliqué quelles étaient, selon nous, les conséquences d'une procédure de taxation arbitraire. Elles peuvent être résumées comme suit :

Taxation d'office arbitraire	⇒	Annulation de l'imposition donc de la cotisation
------------------------------------	---	--

Réimposition éventuelle, s'il est possible de se fonder sur une partie des éléments ayant fondé l'imposition originelle sans que la cotisation subsidiaire soit elle aussi entachée d'arbitraire.

Procédure de rectification arbitraire	⇒	Dégrèvement total ou partiel de la base imposable donc de la cotisation
---	---	--

Pas de réimposition (sauf mauvais usage du dégrèvement).

28. Faut-il en rester là ? Certains semblent défendre l'idée selon laquelle toute détermination arbitraire de la base imposable doit entraîner l'annulation de l'imposition, quel que soit le mode de taxation utilisé⁽¹¹¹⁾.

⁽¹¹¹⁾ Cf. *supra*, point II, A.

Nous n'approuvons pas ce raisonnement : par économie de procédure, le principe du dégrèvement partiel en cas de rectification arbitraire doit être maintenu. En outre, comme le souligne la cour d'appel de Mons, « cette différence de traitement (...) est justifiée par la circonstance que le contribuable qui a rentré une déclaration régulière quant à la forme et aux délais doit être imposé sur les revenus et autres éléments régulièrement déclarés par lui »⁽¹¹²⁾.

Mais ne risque-t-on pas alors d'avantager celui qui n'a pas rendu de déclaration ou l'a rendu tardivement, bref celui qui est taxé d'office ? Pour cette raison, s'est déjà posée la question de savoir s'il ne serait pas préférable de supprimer la différence entre les procédures de rectification de la déclaration et de taxation d'office, en ce sens que le juge pourrait recalculer la base imposable⁽¹¹³⁾ afin de la purger de son caractère arbitraire chaque fois que c'est techniquement possible, quelle qu'ait été la procédure de taxation utilisée.

D'un point de vue théorique, ce raisonnement fait fi de la différence entre les deux modes de taxation que sont la taxation d'office et la rectification de la déclaration : normalement, en cas de taxation d'office, seule la preuve du montant exact des revenus permet au juge de modifier la base imposable.

N'oublions pas non plus que la taxation d'office présente plus de risques d'arbitraire que la procédure de rectification de la déclaration, ce qui justifie un contrôle strict et des conséquences sévères. De plus, comme expliqué ci-dessus, une taxation d'office arbitraire n'empêche pas toujours la réimposition : le contribuable devrait donc quand même payer l'impôt légitimement enrôlé.

D'un point de vue pratique toutefois, admettre le dégrèvement en cas de taxation d'office arbitraire permettrait une économie de procédure : il est plus simple de dégrever la base imposable que d'annuler l'imposition pour que l'administration procède ensuite à une éventuelle réimposition.

29. Au terme de cette analyse, nous préférons toutefois sauvegarder les principes en maintenant la

différence de conséquences entre une taxation d'office arbitraire et une procédure arbitraire de rectification de la déclaration.

Par ailleurs, un résultat similaire pourrait être atteint en introduisant une certaine souplesse dans l'appréciation de la preuve du « montant exact des revenus imposables ». Telle que comprise actuellement, cette preuve s'avère pratiquement impossible à rapporter par le contribuable. Si elle était plus facilement admise, quitte à modifier le C.I.R./92 en s'inspirant du Code de la T.V.A.⁽¹¹⁴⁾, le juge aurait une marge de manœuvre plus importante quant à la base imposable : il pourrait donner gain de cause au contribuable en revoyant à la baisse cette base imposable plutôt que de décider que l'imposition est arbitraire, ce qui l'oblige à l'annuler.

La cour d'appel de Bruxelles⁽¹¹⁵⁾ a déjà imposé à l'administration de tenir compte des frais professionnels démontrés par le contribuable taxé d'office, dans un cas où le montant des revenus n'était pas contesté. F. Koning commente cet arrêt comme suit :

« Cet arrêt doit être approuvé, car il nous semble que la Cour de cassation ajoute à la loi, en l'occurrence à l'alinéa 1^{er} de l'article 352 du C.I.R. 1992, une condition qu'elle ne contient pas. En effet, cette disposition ne prévoit, ni n'exige que le contribuable doive rapporter une preuve globale, monolithique et parfaite de l'ensemble de ses revenus et autres éléments, pour pouvoir remettre en cause la taxation d'office, laquelle, à l'instar de toute imposition d'ailleurs, peut parfaitement être l'objet d'une annulation partielle, dans la mesure précisément et justement des éléments probants produits par le contribuable à l'appui de sa contestation contre l'imposition dont il a été l'objet »⁽¹¹⁶⁾.

Cela dit, l'arrêt du 5 février 1999 est particulier car le montant des revenus n'était pas contesté. Cette décision ne semble d'ailleurs pas avoir introduit un assouplissement dans l'appréciation de la preuve à rapporter par le contribuable.

D'une manière générale en effet, les cours d'appel⁽¹¹⁷⁾ répètent fidèlement le credo de la Cour de

⁽¹¹²⁾ Mons, 16 novembre 2007, *F. J. F.*, 2008, p. 653.

⁽¹¹³⁾ J. BUBLOT et C. LENOIR, *op. cit.*, pp. 185 et s.

⁽¹¹⁴⁾ Pour contester la base imposable en cas de taxation d'office à la T.V.A., le contribuable peut en effet se contenter de « faire la preuve du caractère exagéré de la taxation d'office » (article 67 du C.T.V.A.).

⁽¹¹⁵⁾ Bruxelles, 5 février 1999, commenté par J. VAN DYCK, « Preuve contraire », in *Le Fiscologue*, 1999, n° 711, p. 11.

⁽¹¹⁶⁾ F. KONING, *op. cit.*, p. 382. Selon ce que nous avons expliqué *supra*, il aurait mieux valu, à notre sens, parler de « dégrèvement » que d'« annulation partielle ».

⁽¹¹⁷⁾ Entre autres : Anvers, 18 janvier 2011, R.G. n° 2009/AR/1824, disponible sur www.fiscalnet.be ; Bruxelles, 14 décembre 2006, R.G. n° 1996/FR/432, disponible sur www.fiscalnet.be ; Gand, 16 septembre 2008, R.G. n° 1987/fr/2837, disponible sur www.fiscalnet.be ; Liège, 22 septembre 2010, R.G. n° 2008/RG/789, disponible sur www.fiscalnet.be ; Mons, 25 février 2011, R.G. n° 2006/RG/462, disponible sur www.fiscalnet.be.

cassation, selon laquelle la preuve du chiffre exact des revenus imposables « comprend celle du montant exact des revenus bruts et celle du montant exact des charges et des dépenses professionnelles déductibles »⁽¹¹⁸⁾.

Pourquoi le contribuable ne pourrait-il pas simplement prouver le caractère exagéré de la procédure de taxation d'office ? Pour l'admettre, il conviendrait sans doute de modifier les dispositions du C.I.R./92 relatives à cette procédure.

III. En guise de conclusion générale

Le droit fiscal est complexe. Il ne peut se permettre le luxe de s'encombrer de notions floues, appliquées vaille que vaille au gré des circonstances. Il est de la responsabilité des praticiens de se montrer rigoureux et cohérents dans l'application des principes. Nous espérons les y avoir aidés, pour ce qui concerne le caractère arbitraire de l'imposition.

⁽¹¹⁸⁾ Cass., 15 septembre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 350 ; Cass., 15 septembre 1998, commenté par P. LAUWERS, *op. cit.*, p. 10 ; voy. aussi Cass., 17 février 1970, *Pas.*, 1970, I, p. 535 et Cass., 5 mars 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 735.