



Article LFB

RF/26/20 / RF / RF / 7

## **UNE NOUVELLE HYPOTHESE DE TAXATION D'OFFICE ?**

1.- L'on sait que la procédure d'imposition d'office peut être initiée par l'administration dans quatre cas bien précis.

Ces hypothèses, limitativement énumérées par la loi, sont :

- L'abstention par le contribuable de déposer dans les délais légaux une déclaration fiscale
- L'abstention d'éliminer, dans les délais consentis à cette fin, le ou les vices de forme dont serait entachée la déclaration souscrite
- L'absence de communication des livres, documents ou registres permettant dans le cadre des dispositions des articles 315 et 315bis à l'administration de s'assurer la possibilité de contrôler l'exacte perception de l'impôt
- L'abstention de fournir les renseignements demandés dans le cadre d'une demande de renseignements visée à l'article 316 du CIR
- L'absence de réponse à un avis de rectification adressé en application de l'article 346 du CIR.

Ces hypothèses sont donc au nombre de quatre. Le droit fiscal est d'ordre public et d'interprétation restrictive. Seule une modification législative pourrait le cas échéant à modifier les hypothèses dans lesquelles la procédure d'imposition d'office pourrait être appliquée par les agents du fisc.

2.- Sans modifier la loi, l'administration a récemment invité les taxateurs qui, en raison de l'impossibilité pour un contribuable de présenter ses livres et documents, dont la présentation et le contrôle sur place est prévu par les articles 315 et 315bis du CIR, dans des conditions sanitaires « normales » afin que le contrôle sur place se déroule dans des conditions sûres, un établir un procès-verbal constatant ces faits (absence de mesures sanitaires adéquates) et autorise à sa suite l'agent taxateur à recourir à la procédure d'imposition d'office.

Cette « nouvelle » hypothèse de possibilité de recours à la procédure d'imposition d'office pour l'administration n'a « évidemment pas été prévue par une loi mais a été « justifiée » par la situation épidémique qui s'est installée depuis quelques mois maintenant dans notre pays.



3.- Ainsi les taxateurs auront donc la possibilité de justifier le recours à la procédure d'imposition d'office (dont il convient quand même de rappeler que l'effet principal est le renversement dans le chef du contribuable de la charge de la preuve du revenu imposable) après avoir fait le constat que je suppose scientifique du non-respect des mesures sanitaires imposées par le gouvernement dans le cadre d'arrêtés ministériels dont la légalité peut être sérieusement mise en cause (l'on sait en effet tous qu'outre leur immense connaissance des règles du droit fiscal, les taxateurs ont récemment acquis des connaissances approfondies en matière de contrôle du respect des mesures sanitaires préconisées !), recourir à cette procédure qui doit rester exceptionnelle dans le cadre de l'établissement de l'impôt à charge d'un redevable déterminé.

4.- La position adoptée par l'administration est critiquable à plus d'un titre et est surtout complètement illégale.

J'ai déjà souligné la quatre hypothèses, limitatives, dans lesquelles la procédure d'imposition d'office pouvait être mise en œuvre par les agents du fisc. Il y en a quatre et pas une de plus. Ces quatre hypothèses sont par ailleurs, et cela peut sans doute se comprendre, fondées sur une absence de « collaboration » du contribuable concerné à l'exacte perception de l'impôt qu'il doit.

La crise sanitaire traversée par notre pays touche tous les citoyens, les dirigeants, les taxateurs,... tout le monde en est conscient et le déplore.

Cette seule constatation permet-elle de créer des dispositions légales nouvelles (qui n'ont en outre aucun lien avec la lutte urgente contre la pandémie !) qui arrogent de nouveaux droits à l'administration dans le cadre restreint de sa mission de contrôle de l'exacte perception de l'impôt ?

Je ne le pense pas et la « nouvelle hypothèse » de taxation d'office évoquée dans cette intervention ne repose sur aucune base légale, même dans les temps que nous connaissons et traversons tous à l'heure actuelle.

5.- Depuis le début de la crise du COVID-19, on entend et on lit beaucoup d'informations variées sur les différentes théories permettant de se soustraire ou de repousser l'exécution de leurs obligations par les justiciables (dont font partie les contribuables).

La crise sanitaire actuelle, et plus particulièrement le confinement qui en est la conséquence la plus « visible » tout autant que les mesures sanitaires imposées pour tenter d'enrayer l'épidémie, est considérée comme un cas de force majeure, plus spécifiquement comme un « Fait du Prince ».



Cela implique que certaines obligations contenues dans les contrats par exemple dont l'exécution est impactée pourraient être suspendues, voire dissoutes.

Cette constatation, en droit commun, peut également s'appliquer aux règles régissant l'établissement de l'impôt et plus généralement à toutes les règles impliquant des obligations d'accomplir tel ou tel acte dont l'exécution est rendue impossible par les restrictions gouvernementales imposées et/ou par les mesures sanitaires à contours variables et imprévisibles imposées à leur tour.

Outre ces questions qui seront rapidement abordées parce que la réponse qui leur est donnée en droit commun peut être enrichissante pour mon propos, il y a celle plus fondamentale encore de la légalité des mesures prises par l'Etat pour lutter contre cette pandémie, en ce comprises bien sûr les mesures sanitaires imposées dont l'administration semble vouloir tirer parti pour créer « ex nihilo » cette nouvelle hypothèse d'imposition d'office.

6.- Il y a tout d'abord lieu de souligner que les règles concernant la force majeure ont, en droit commun, un caractère supplétif. Cela signifie qu'il convient avant tout de se référer au **contrat** qui lie les parties pour vérifier si elles ont dérogé aux règles reconnues par la jurisprudence et la doctrine<sup>1</sup>, et si ces dérogations sont acceptées et conformes à ces règles<sup>2</sup>.

La force majeure peut avoir deux effets sur les contrats : soit elle suspend l'exécution des obligations contractuelles pendant un laps de temps plus ou moins court ; soit elle rend totalement impossible la poursuite de l'exécution des relations contractuelles (théorie des risques).

7.- Il n'existe pas de définition légale *sensu strictu* de la force majeure.<sup>3</sup>

Ceci dit, on retrouve des indices relatifs à l'incidence que la force majeure peut avoir sur les relations contractuelles à l'article 1148 du code civil qui énonce qu' « *Il n'y a lieu à aucun dommages et intérêts lorsque, par suite d'une force majeure ou d'un cas fortuit, le*

---

1 Cass., 14 mai 2014, disponible sur [http://jure.juridat.just.fgov.be/pdfapp/download\\_blob?idpdf=F-20140512-2](http://jure.juridat.just.fgov.be/pdfapp/download_blob?idpdf=F-20140512-2)

2 Il est absolument nécessaire à cet égard de garder en tête que certaines clauses abusives peuvent être rejetées d'office par la jurisprudence. Nous partons du principe, dans le présent mémo, que nous nous trouvons en présence de professionnels et d'entreprises.

3 F. GLANSBORFF, « La force majeure », *J.T.*, 2019/18, n° 6772, p. 355

*débiteur a été empêché de donner ou de faire ce à quoi il était obligé, ou a fait ce qui lui était interdit »<sup>4</sup>.*

La doctrine, quant à elle, la définit comme « *un événement à caractère insurmontable, et selon certains imprévisible, indépendant de toute faute du débiteur, qui empêche ce dernier d'exécuter ses obligations ou de se conformer aux normes exclusives de faute, tout en restant dans les limites de la diligence que l'on peut attendre de lui »<sup>5</sup>.*

8.- Il est possible de conclure de cette définition que la force majeure nécessite la réunion de deux conditions et de deux éléments non conditionnels mais fondamentaux :

- Un évènement insurmontable ou irrésistible ; la doctrine définit cette condition en exposant que « *l'événement de force majeure doit être irrésistible ou insurmontable, en ce sens qu'il place le débiteur contractuel dans l'impossibilité d'exécuter les obligations découlant du contrat et le défendeur à l'action en responsabilité civile extracontractuelle dans l'impossibilité d'agir autrement qu'il ne l'a fait. La Cour de cassation a fait, à diverses reprises, une rigoureuse application de cet aspect de la définition de la force majeure et du caractère insurmontable de l'obstacle constitutif de force majeure. Une circonstance rendant l'exécution de l'obligation simplement plus onéreuse ne constitue pas un événement de force majeure libératoire de la responsabilité (ou extinctif de l'obligation).* »<sup>6</sup> ; aussi, pour que la force majeure puisse être invoquée comme modalité d'extinction ou de suspension d'une obligation contractuelle, il faut en tout état de cause pouvoir démontrer le lien entre la force majeure et l'extinction ou la suspension de leur obligation d'exécuter le contrat.
- Sans faute : « *La force majeure ne peut résulter que d'un événement indépendant de la volonté humaine et que cette volonté n'a pu ni prévoir ni conjurer.* »<sup>7</sup> ; en l'espèce, la crise du COVID-19 est assurément un évènement imprévisible de même que toutes les mesures qui en accompagnent le constat dont notamment les mesures sanitaires imposées et leurs conséquences multiples sur l'organisation de la vie en société ou sur son fonctionnement.

---

4 Article 1148 du Code civil

5 F. GLANSBORFF, *op. cit.*, p. 355 citant P. VAN OMMESLAGHE, *Les obligations*, t. II, vol. 2, coll. De Page, no 966.

6 Dans cette hypothèse, il y aurait application de la théorie de l'imprévision qui est majoritairement rejetée en droit belge, voy. P. VAN OMMESLAGHE, *Les obligations*, t. II, vol. 2, coll. De Page, no 968.

7 F. GLANSBORFF, *op. cit.*, p. 357 citant Cass., 31 octobre 2017, disponible sur [http://jre.juridat.just.fgov.be/pdfapp/download\\_blob?idpdf=N-20171031-7](http://jre.juridat.just.fgov.be/pdfapp/download_blob?idpdf=N-20171031-7)

9.- L'application d'un cas de force majeure permet de libérer le débiteur de son obligation impossible à exécuter, soit de manière temporaire, on parle alors de suspension de l'obligation, soit de manière définitive, on parle alors d'extinction de l'obligation.

Le débiteur d'une obligation qui suspendrait ses obligations pour cas de force majeure implique qu'aucune responsabilité ne pourrait lui être imputable de ce fait. En d'autres termes, « *La cause d'exonération libère le débiteur contractuel de toute responsabilité. En conséquence, l'obligation du débiteur prend fin. Lorsque la cause d'exonération a un effet limité dans le temps, la libération du débiteur est temporaire ; la cause d'exonération a un effet suspensif qui se termine de plein droit lorsqu'elle cesse de produire ses effets.* »<sup>8</sup>.

En outre, précisons que « *la suspension du contrat suppose que l'événement de force majeure engendre une impossibilité actuelle et momentanée d'accomplir l'obligation principale du débiteur. Dès que l'empêchement aura disparu, la convention reprendra automatiquement son cours normal, aux mêmes conditions qu'à l'origine.* »<sup>9</sup>

10.- L'exécution des obligations contractuelles pourraient également en raison du cas de force majeure être rendue impossible, le débiteur s'en trouvant alors exonéré. La théorie des risques pourrait se voir appliquer dans l'hypothèse où les deux parties peuvent invoquer un cas de force majeure.

La théorie des risques qui, non seulement s'applique en dehors de toute responsabilité contractuelle, mais qui a également vocation à s'appliquer lorsque le cocontractant peut lui-même invoquer un cas de force majeure.

Ainsi, par exemple, les mesures sanitaires imposées par divers arrêtés ministériels devraient être considérée comme une cause d'exonération de responsabilité pour les parties, à titre de force majeure <sup>10</sup> : « La force majeure requiert la survenance, après la conclusion du contrat, d'un événement imprévisible et irrésistible, qui rend impossible l'exécution des obligations, sans qu'une faute puisse être reprochée au débiteur. Elle est une cause de dommage, étrangère ou indépendante de ce dernier et ses éléments caractéristiques (irrésistibilité, impossibilité, imprévisibilité et extériorité) sont appréciés de manière sévère. Constitue une cause étrangère, fait du prince, tout empêchement résultant d'un ordre ou d'une prohibition émanant de l'autorité publique »<sup>11</sup>.

---

8 P. VAN OMMESLAGHE, *op. cit.* no 982, P. WERY « La théorie générale du contrat », *Rép. not.*, Tome IV, Les obligations, Livre 1/1, Bruxelles, Larcier, 2010, n° 949.

9 P. WERY, *op. cit.*, n° 949.

10 M. DE POTTER DE TEN BROECK,  
« Overmacht in een ander daglicht », *R.G.D.C.*, 2015/9, pp. 502-504.

11 Bruxelles, 1<sup>re</sup> ch., 25 janvier 2000, *J.T.*, 2000, p. 790 ; Voy. notamment sur l'appréciation de la condition d'impossibilité, M. DE POTTER DE TEN BROECK, « De overmachts- en de imprevisieleer : een gespleten persoonlijkheid », *T.P.R.*, 2018, pp. 219-322.

Ainsi, la théorie des risques s'applique lorsque les deux parties peuvent se prévaloir d'un cas fortuit de force majeure mais cette théorie, dans la mesure où elle concerne l'objet même du contrat, permet aux deux parties au contrat de se libérer de leurs obligations respectives, de manière définitive pendant la durée de la pandémie (12).

11.- Pour en terminer avec ma parenthèse de droit commun, je dois encore rappeler quelques règles fondamentales concernant l'exception d'inexécution.

L'exception d'inexécution est de droit « *dans les contrats synallagmatiques en qu'elle permet à chacune des parties de suspendre l'exécution de son obligation et de retenir ainsi ses propres prestations aussi longtemps que son cocontractant reste en défaut d'effectuer les siennes.* »<sup>13</sup>.

Il est nécessaire de rappeler que c'est uniquement un moyen de défense temporaire<sup>14</sup>.

Les conditions d'application de l'exception d'inexécution sont les suivantes en droit commun :

- Les obligations des parties doivent être exigibles trait pour trait : ceci signifie que les obligations de la partie qui se prévaut de l'exception d'inexécution ne peuvent être, par voie contractuelle par exemple, exigibles antérieurement aux obligations de l'autre partie. Elles doivent intervenir simultanément<sup>15</sup>.
- La partie qu'il l'invoque ne doit pas s'être elle-même déjà exécutée : si une partie s'est déjà exécutée, elle ne peut fonder une demande en restitution, par exemple, sur l'exception d'inexécution.
- L'inexécution de cette obligation doit être imputable à cette partie : c'est cette condition qui complique un peu l'application de cette théorie. « *La partie invoquant l'exception d'inexécution doit prouver une inexécution imputable à l'autre partie (du même contrat, ou par une partie d'un contrat lié indivisiblement à ce contrat). L'exception d'inexécution ne peut pas être invoquée en cas de force majeure du*

---

12 Si l'on doit faire une comparaison avec le contrat de bail, J. Van Zuylen écrit en ce sens : « *le locataire pourrait être libéré de son obligation de payer le loyer lorsque le bailleur est dans l'impossibilité de fournir la jouissance de la chose. Il s'agit d'une application classique de la théorie des risques* »

13 P. VAN OMMESLAGHE, « 3. - L'exception d'inexécution (exceptio non adimpleti contractus) » in *Tome II – Les obligations*, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 872-894.

14 (Cass., 24 avril 1947, *Pas.*, I, p. 174 ; Cass., 2 octobre 2008, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) ; L. Cornelis, « De schorsing van verbintenissen », *T.P.R.*, 2008/2, p. 489 ; Cass., 21 novembre 2003, rôle n° C.01.0357.N, [www.juridat.be](http://www.juridat.be)).

15 P. Van Ommeslaghe, *Droit des obligations*, Bruylant, Bruxelles, 2010, p. 860

*débiteur (dans le cas où l'inexécution n'est pas imputable au débiteur). »<sup>16</sup>. En pratique, cela va poser problème en l'état actuel des choses car les parties qui ne seront pas en mesure d'exécuter leurs obligations expliqueront eux-mêmes que c'est à cause d'un cas de force majeure. Or l'exception d'inexécution ne s'applique qu'en cas d'inexécution fautive.*

- L'exception d'inexécution doit être mise en œuvre de bonne foi, ce qui implique notamment qu'elle soit proportionnée à l'inexécution de l'autre partie ou que, dans certains cas, elle soit précédée d'un avertissement préalable : en pratique, il conviendra d'être prudent concernant l'exception d'inexécution puisque si une mise en demeure n'est pas nécessaire, un avertissement le sera très probablement. Aussi, l'application de l'exception d'inexécution nécessite une notification immédiate à l'égard de la partie cocontractante, expliquant que pendant la période d'interdiction d'activité/de confinement, cas de force majeure, les obligations seront suspendues mais que le paiement régulier sera repris dès que les termes du contrat pourront à nouveau réciproquement être complètement respectés de part et d'autre.
- La partie qui suspend temporairement l'exécution de son obligation doit demeurer en mesure de s'exécuter : en effet, dès l'exécution de son obligation par l'autre partie, la partie s'étant abstenue de s'exécuter devra le faire. En d'autres termes, ce moyen de défense ne peut finalement conduire à permettre à la partie l'ayant invoqué de se soustraire à ses obligations si la première partie s'exécute. « *Lorsque la partie en défaut exécute ses prestations, la suspension des obligations de l'autre prend naturellement fin. Elle est, alors, tenue de s'exécuter à son tour.* »<sup>17</sup>

12.- Tout cela c'est le droit commun des contrats. Ces règles doivent cependant nous inspirer à l'aune des critiques à formuler à l'encontre de cette nouvelle hypothèse d'imposition d'office invoquée par l'administration en raison même des mesures sanitaires adoptées par le gouvernement.

Il est établi, je pense, que la pandémie qui traverse notre pays peut être assimilée à un cas de force majeure qui rend, provisoirement ou définitivement impossible l'exécution de certaines de leurs obligations par les agents de l'administration fiscale mais également par les contribuables.

La théorie contractuelle des risques évoquées ci-dessus ou même l'exception contractuelle d'inexécution également rappelée doivent toutes deux, à des degrés divers sans doute, pouvoir trouver une application adéquate.

---

16 S. JANSEN, « 5. - L'exception d'inexécution : capita selecta » in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2016, p. 223-267.

17 B. KOHL, *op. cit.*, p. 511.



13.- Le contrôle fiscal en Belgique est ainsi organisé qu'il doit se faire et être réalisé sans déplacement des documents qui peuvent être consultés par les taxateurs. Cette règle n'est pas surannée, elle se justifie pleinement et doit donc être appliquée de manière stricte. La raison essentielle qui a présidé à son insertion dans l'arsenal législatif belge est le risque important de déperdition de pièces originales si celles-ci devaient être transmises à une administration dont la plupart des fonctionnaires, en outre, travaillent depuis bien longtemps en télétravail à domicile (même avant l'épidémie et la crise sanitaire) et emportent à leur domicile les dossiers qu'ils sont amenés à gérer.

Cette règle est donc incontournable même en cas de force majeure dès lors que le risque de perte, créé par la communication originale des documents d'un contribuable, ne peut jamais être jugulé.

Elle doit donc être strictement respectée par tous.

14.- Reste alors la question posée par la nouvelle directive adressée aux centres de contrôles de savoir si, en période de pandémie, des « aménagements » de cette règle pourraient être trouvés entre les contribuables et les taxateurs pour permettre à ces derniers d'exercer leur mission de service public.

Il n'est pas interdit aux contribuables et aux taxateurs de trouver un « terrain d'entente » à ce sujet et de procéder à la communication requise par les articles 315 et 315bis du CIR comme ils l'entendent.

Là ne réside évidemment pas la question.

15.- Ce qui est préoccupant c'est évidemment le fait que si un accord n'est pas trouvé, cet absence d'accord (négocié sur base volontaire par le contribuable qui abandonne ainsi une partie de ses droits) soit assimilé par l'administration à un refus de présentation des documents notamment lorsque le refus est justifié par le fait des mesures sanitaires imposées par le gouvernement.

Je m'explique.

La circulaire prévoit en effet que si l'agent taxateur, après une demande explicite, « constate » (sic) que le contribuable ne coopère pas pour garantir que la présentation des livres et documents se déroule dans des conditions « sûres », il peut avoir recours à la procédure d'imposition d'office et entamer cette procédure d'imposition à charge du redevable.

Ainsi :

- Le taxateur devra constater - et je me demande sur la base de quelle expertise personnelle il pourra le faire ! - que si le contribuable ne garantit pas que la présentation des livres et documents sans déplacement - que le contribuable a donc accepté par principe - ne se déroule pas conformément aux mesures de protection - par ailleurs souvent peu claires et très fluctuantes - , il pourra avoir recours à la procédure d'imposition d'office
- Le taxateur devra consigner (je suppose dans un procès-verbal ?) ses constatations et celles-ci serviront de base légale à la procédure d'imposition d'office mise à charge du contribuable et qui aggrave lourdement sa situation fiscale alors même qu'il a accepté de respecter la loi et de présenter sans déplacement les livres et documents dont la tenue est requise par la loi !

16.- Tout cela est évidemment totalement injustifiable tant sur le plan de la seule législation fiscale qu'en, application des règles de droit commun que j'ai rappelées ci-dessus et notamment en application de la théorie des risques ou de l'exception d'inexécution dont les critères d'application pourraient être transposés à la critique formulée à l'encontre de ces nouvelles directives.

Cette règle, de pure opportunité, qui n'est justifiée par aucune base légale cohérente et délibérée par le Parlement, prise en vertu d'arrêtés ministériels qui ne sont revêtus d'aucune base légale et qui violent la loi d'habilitation du 15 mai 2007 (votée en application de l'article 105 de la Constitution) ne pourra trouver à s'appliquer.

Pour ceux parmi nos lecteurs dont les clients auraient été « victimes » de cette nouvelle hypothèse de recours à la procédure d'imposition d'office : un conseil : contester au plus vite la légalité du recours à cette procédure dans les circonstances pré-décrites en vous servant peut-être de ces quelques lignes comme garde-fou... parce que des fous il semble y en avoir de plus en plus à la faveur de cette épidémie où tout devient permis aux autorités qui bafouent les droits les plus élémentaires des citoyens et parmi eux des contribuables.

Roland Forestini