

Cour de cassation de Belgique

Arrêt

209/02.04.09

N° F.25.0073.F

R. W.,

demandeur en cassation,

représenté par Maître Daniel Garabedian, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Bonté, 5, où il est fait élection de domicile,

contre

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Watermael-Boitsfort, chaussée de La Hulpe, 177 (b^{te} 3), où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 20 décembre 2024 par la cour d'appel de Liège.

Le 10 février 2026, le premier président a renvoyé la cause devant la troisième chambre.

Le conseiller Simon Claisse a fait rapport.

L'avocat général Hugo Mormont a conclu.

II. Le moyen de cassation

Dans la requête en cassation, jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme, le demandeur présente un moyen.

III. La décision de la Cour

Sur le moyen :

Quant aux deux branches réunies :

En vertu de l'article 339, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable au litige, la déclaration est vérifiée et la cotisation est établie par l'administration des contributions directes. Celle-ci prend pour base de l'impôt les revenus et les autres éléments déclarés, à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts.

L'article 340 du même code prévoit que, pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, l'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Il s'ensuit que, si l'administration des contributions directes reconnaît inexacts les revenus déclarés et veut établir l'impôt sur la base d'un autre montant,

elle doit faire la preuve de ceux-ci. L'administration peut avoir recours à cette fin à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Conformément à l'article 49 de ce code, il incombe au contribuable de prouver la réalité et le montant des frais professionnels qu'il entend déduire des revenus bruts de son activité professionnelle.

Aux termes de l'article 23, § 2, dudit code, le montant net des revenus professionnels s'entend du montant total de ces revenus, à l'exception des revenus exonérés et après exécution des opérations suivantes : 1° le montant brut des revenus de chacune des activités professionnelles est diminué des frais professionnels qui grèvent ces revenus ; 2° les pertes professionnelles éprouvées pendant la période imposable, en raison d'une activité professionnelle quelconque, sont déduites des revenus des autres activités professionnelles ; 3° des revenus professionnels déterminés conformément aux 1° et 2°, sont déduites les pertes professionnelles des périodes imposables antérieures.

Il s'ensuit que, si la comptabilité du contribuable n'est pas probante pour la période imposable concernée, il revient à l'administration de prouver les revenus qu'elle entend imposer et au contribuable de prouver les frais qu'il entend déduire.

Si ni les revenus ni les frais professionnels ne sont prouvés, aucune perte professionnelle n'est établie.

L'arrêt constate que « [le demandeur] a souscrit des déclarations à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 1997 et 1998 [qui] faisaient notamment état, au cadre XV relatif aux profits, concernant son activité d'exploitation de chambres d'hôtes, d'une perte d'exploitation fixée à un montant de 683 646 francs (16 947,14 euros), pour l'année 1996, et à un montant de 425 367 francs (10 544,57 euros), pour l'année 1997 », que, « pour chacun des exercices d'imposition en cause, le fonctionnaire taxateur a adressé [au demandeur] un avis de rectification [annonçant], notamment, le rejet des pertes déclarées par [le demandeur] dans le cadre de son activité d'exploitation de chambres d'hôtes au motif que sa comptabilité aurait été non probante » et que « [l'administration] a ensuite enrôlé les cotisations sur les bases annoncées ».

Il décide, sans être critiqué, que la comptabilité du demandeur n'était pas probante et considère qu'« il n'est nullement arbitraire de ramener à zéro une perte déclarée qui n'est pas démontrée par une comptabilité probante, [que] c'est se méprendre sur les principes qui gouvernent la preuve que d'exiger de l'administration, en présence d'une perte qui n'est pas démontrée par le contribuable, de rapporter la preuve d'éléments complémentaires » et que « l'administration peut rejeter une perte dans sa globalité, qui est le résultat d'un ensemble de charges et de frais qui, même à les considérer établis, viennent en déduction d'un chiffre d'affaires, lorsqu'elle ne peut effectuer le contrôle objectif au moyen d'une comptabilité probante, à défaut d'une telle comptabilité permettant de s'assurer de l'absence de bénéfices dissimulés ».

Par ces énonciations, par lesquelles il donne à connaître que, à défaut de comptabilité probante, le demandeur ne prouve pas qu'il a exposé des frais professionnels jusqu'à concurrence d'un montant supérieur au montant brut des revenus qu'ils grèvent, l'arrêt justifie légalement sa décision que « l'administration a valablement pu réduire à néant le montant des pertes déclarées par [le demandeur] » pour les exercices d'imposition litigieux.

Le moyen, en aucune de ses branches, ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne le demandeur aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de trois cent nonante-quatre euros quatre-vingts centimes envers la partie demanderesse, y compris la somme de vingt-six euros au profit du fonds budgétaire relatif à l'aide juridique de deuxième ligne.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, troisième chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Mireille Delange, les conseillers Maxime Marchandise, Simon Claisse, Valéry De Wulf et Marie-Noëlle Borlée, et prononcé en audience publique du vingt avril deux mille vingt-six par le président de section Mireille Delange, en présence de l'avocat général Hugo Mormont, avec l'assistance du greffier Lutgarde Body.

L. Body

M.-N. Borlée

V. De Wulf

S. Claisse

M. Marchandise

M. Delange

Requête

REQUETE EN CASSATION

POUR : Monsieur R. W.,

5 demandeur,

assisté et représenté par Daniel Garabedian, avocat à la Cour de cassation soussigné, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Bonté 5, où il est fait élection de domicile (e-mail : d.garabedian@arteo.law),

10 CONTRE : l'ÉTAT BELGE, Service public fédéral Finances, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 12, défendeur.

*

* *

15

A Messieurs et Mesdames les Premier Président, Président, Présidents de section et Conseillers composant la Cour de cassation.

Messieurs, Mesdames,

20 Le demandeur a l'honneur de soumettre à votre censure l'arrêt rendu contradictoirement entre parties le 20 décembre 2024 par la cour d'appel de Liège (chambre 9D - RG n° 2023/RG/332), statuant en matière de lois d'impôts.

25 FAITS ET OBJET DU LITIGE

1. Les faits de la cause, en tant qu'ils intéressent le présent pourvoi et tels qu'ils ressortent de la décision entreprise et des pièces auxquelles la Cour peut avoir égard, peuvent être résumés comme suit.

2. Le litige porte sur des cotisations à l'impôt des personnes physiques enrôlées dans le chef du demandeur pour les exercices d'imposition 1997 et 1998.

Elles résultent notamment de la réduction à néant des pertes professionnelles déclarées par le demandeur dans le cadre de son activité de chambres d'hôtes. Le défendeur estime que la comptabilité de cette activité n'est pas probante.

La réclamation contre les deux cotisations a été rejetée par décision du 21 novembre 2006.

Le demandeur a saisi le tribunal de première instance de Namur, le 20 février 2007.

Par jugement du 14 février 2023, le tribunal de première instance de Namur a déclaré le recours recevable et mais non fondé.

40 Sur l'appel du demandeur, l'arrêt attaqué confirme ce jugement.

*

MOYEN UNIQUE DE CASSATION

Dispositions légales dont la violation est invoquée

Article 149 de la Constitution ;

45 Article 339, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, « CIR ») visé ici tel que modifié par la loi du 5 juillet 1994 ;

Article 340 du CIR, visé ici avant sa modification par la loi du 23 décembre 2009 ;

Article 23, § 2, du CIR, visé ici avant sa modification par la loi du 11 février 50 2019.

Décision et motifs critiqués

L'arrêt entrepris décide que l'administration a réduit à bon droit à zéro la perte professionnelle que le demandeur a déclarée pour les années 1996 et 1997 comme

55 résultat net de son activité de chambres d'hôtes (à savoir respectivement 683.646 BEF ou 16.947,14 EUR et 425.367 BEF ou 10.544,57 EUR) et déclare par conséquent, par confirmation du jugement entrepris, entièrement non fondé le recours du demandeur contre les cotisations à l'impôt des personnes physiques enrôlées à sa charge pour les exercices d'imposition 1997 et 1998.

60 L'arrêt fonde cette décision sur les motifs qu'il indique en pages 3 à 8 et qui sont tenus ici pour intégralement reproduits, et plus spécialement sur les motifs suivants.

« 3. [Le demandeur] a souscrit des déclarations à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 1997 et 1998. Elles faisaient notamment état, au cadre XB relatif aux profits, concernant son activité d'exploitation de chambres
65 d'hôtes, d'une perte d'exploitation fixée à un montant de 683.646 BEF (16.947,14 EUR), pour l'année 1996, et à un montant de 425.367 BEF (10.544,57 EUR), pour l'année 1997.

[...]

70 18. Il n'est [...] nullement arbitraire de ramener à zéro une perte déclarée qui n'est pas démontrée par une comptabilité probante et c'est se méprendre sur les principes qui gouvernent la preuve que d'exiger de l'administration, en présence d'une perte qui n'est pas démontrée par le contribuable, de rapport elle-même la preuve d'éléments complémentaires.

75 En effet, l'administration peut rejeter une perte dans sa globalité, qui est le résultat d'un ensemble de charges et frais qui – même à les considérer établis – viennent en déduction d'un chiffre d'affaires, lorsqu'elle ne peut effectuer le contrôle objectif au moyen d'une comptabilité probante – à défaut d'une telle comptabilité – permettant de s'assurer de l'absence de bénéfices dissimulés.

80 19. En l'espèce, pour l'année 1996, certaines recettes n'ont pas été comptabilisées correspondant à des souches de 9.800 BEF et de 3.600 BEF ; il y a également eu une double inscription des factures d'achat de la pâtisserie [...] n° 11 et 97 (1.235 BEF), des factures d'entretien n° 5 et 60 (12.293 BEF), ce que reconnaît [le demandeur]. Il y a par ailleurs eu une comptabilisation erronée de certaines charges, comme le reconnaît aussi ce dernier.

- 85 Pour l'année 1997, il y a eu double inscription des factures d'achat n° 6/97 et 99/96, non-inscription de factures d'achat de novembre et de décembre 1997, comptabilisées en 1998 ; s'agissant des factures à recevoir, il y a eu double inscription d'une facture n° 47/97 ; il y a également eu comptabilisation erronée de certaines charges, ce que reconnaît [le demandeur].
- 90 20. Si ces irrégularités comptables relevées par le taxateur ne sont pas relatives à des montants importants, il importe, d'une part, de les mettre en rapport avec le montant également relativement réduit des recettes déclarées : soit, 263.726 BEF (6.537,59 €), pour l'exercice 1997, et 446.971 BEF (11.080,12 €), pour l'exercice d'imposition 1998, et le caractère assurément restreint de l'activité concernée.
- 95 21. [...] Une telle comptabilité doit donc être considérée comme non vérifiable et partant, non fiable, car même si le total des services facturés correspond au chiffre d'affaires déclaré de l'exploitation, l'administration et, à sa suite, le juge, chargé de contrôler cette comptabilité, n'est pas mis en mesure d'établir un parallèle entre
100 éléments inconnus, à savoir, le nombre de nuitées et/ou petits déjeuner gratuits ou accordés à prix réduit – et éventuellement les prélèvements privés – ne permettent pas de confirmer l'exactitude du chiffre d'affaires déclaré.
22. Il découle des éléments susvisés que le caractère non probant de la comptabilité [du demandeur] est établi, pour les exercices d'imposition litigieux.
- 105 23. Par conséquent, l'administration a valablement pu réduire à néant le montant des pertes déclarées par lui, pour ces exercices d'imposition ».

Griefs

- 110 0.1. En vertu de l'article 339, alinéa 1er, du CIR, la déclaration est vérifiée et la cotisation est établie par l'administration des Contributions directes, et celle-ci prend pour base de l'impôt les revenus et les autres éléments déclarés, à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts.

En vertu de l'article 340 du CIR, pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, l'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

115 Il s'ensuit que les revenus déclarés sont présumés exacts et que, si l'administration
des Contributions directes reconnaît inexacts ces revenus et veut établir l'impôt
sur la base d'un autre montant de revenu, elle doit faire la preuve de ceux-ci.
L'administration peut avoir recours à cette fin à tous les moyens de preuve admis
par le droit commun, sauf le serment (voir Cass., 19 septembre 2019,
120 F.17.0047.N, et Cass., 26 octobre 2023, F.22.0176.N).

0.2. En vertu de l'article 49 du CIR, il incombe au contribuable d'établir le
montant des frais professionnels qu'il entend déduire des revenus bruts de son
activité professionnelle.

0.3. En vertu de l'article 23, § 2, du CIR, le montant net des revenus
125 professionnels s'entend du montant total de ces revenus, à l'exception des revenus
exonérés et après exécution des opérations suivantes :

1° le montant brut des revenus de chacune des activités professionnelles est
diminué des frais professionnels qui grèvent ces revenus ;

2° les pertes professionnelles éprouvées pendant la période imposable, en raison
130 d'une activité professionnelle quelconque, sont déduites des revenus des autres
activités professionnelles ;

3° des revenus professionnels déterminés conformément aux 1° et 2°, sont
déduites les pertes professionnelles des périodes imposables antérieures.

Le contribuable qui souhaite que le montant brut des revenus de chacune des
135 activités professionnelles soit diminué des frais professionnels qui grèvent ces
revenus et des pertes professionnelles éprouvées pendant la période imposable, en
raison d'une activité professionnelle quelconque, doit apporter la preuve de
l'existence et du montant de ces frais professionnels et de ces pertes
professionnelles (voir Cass., 19 septembre 2019, F.17.0047.N, et Cass., 26
140 octobre 2023, F.22.0176.N).

0.4. Dans le cas où le contribuable a déclaré une perte professionnelle nette pour
la période imposable mais que l'administration ne fait pas la preuve de revenus
imposables bruts et que le contribuable ne fait pas la preuve de frais
professionnels, ne sont prouvés ni une perte professionnelle ni un revenu
145 imposable de sorte que le résultat obtenu au cours de la période imposable est
néant (voir Cass., 26 octobre 2023, F.22.0176.N).

Première branche

150 1.1. S'agissant des frais professionnels, l'arrêt attaqué constate, de manière implicite mais certaine, que le demandeur a établi l'existence d'un certain montant de frais professionnels (constatation que certaines factures d'achat et d'entretien ont été comptabilisées deux fois, impliquant que les frais correspondants existaient bien une fois ; discussion du revenu brut sur la base du nombre de petits pains achetés, impliquant que des frais de petits pains existaient bien) ; à tout le moins l'arrêt n'exclut-il pas qu'un certain montant de frais professionnels déduits par le demandeur soit établi : voir n° 18 de l'arrêt : « ensemble de charges et frais qui – même à les considérer établis ».

160 1.2. S'agissant des revenus bruts, l'arrêt se borne à constater que la comptabilité du demandeur n'est pas probante, sans constater que le demandeur avait réalisé, pour l'exercice en cause, des revenus bruts correspondant au moins à ce montant de frais professionnels.

1.3. En ramenant néanmoins, dans ses conditions, la perte professionnelle déclarée à zéro, l'arrêt attaqué viole :

165 1° l'article 339, alinéa 1er, et l'article 340 du CIR en dispensant l'administration de faire la preuve que le demandeur avait réalisé pour l'exercice en cause des revenus bruts correspondant au moins à ce montant de frais professionnels ;

2° l'article 23, § 2, 2°, du CIR, en affirmant qu'il appartient au contribuable de faire la preuve de la perte professionnelle visée par cette disposition, alors que seule pèse sur le contribuable la charge de prouver les frais professionnels à prendre en considération pour la détermination de cette perte.

170 L'arrêt n'est partant pas légalement justifié (violation des dispositions du CIR visées en tête du moyen).

175 A tout le moins, à défaut de préciser le montant desdits frais professionnels, la motivation de l'arrêt place Votre Haute juridiction dans l'impossibilité de vérifier si l'arrêt attaqué a fait une correcte application de ces dispositions du CIR et n'est, partant, ni régulièrement motivé (violation de l'article 149 de la Constitution) ni légalement justifié (violation de ces dispositions du CIR).

Seconde branche

180 2.1. Il suit des articles 339, alinéa 1er, et 340 du CIR, que la charge de la preuve des revenus bruts du contribuable pèse sur l'administration.

Et il ne suit pas de l'article 23, § 2, du CIR qu'il serait dérogé à cette charge de la preuve dans le cas où le contribuable se prévaut d'une perte professionnelle.

185 2.2. L'arrêt n'a dès lors pu légalement fonder la décision critiquée sur la considération que la perte déclarée doit être démontrée par le contribuable, sur pied d'une comptabilité probante.

L'arrêt attaqué n'est, partant, pas légalement justifié (violation des articles 23, § 2, 1° et 2°, 339, alinéa 1er, et 340 du CIR)

PAR CE MOYEN ET CES CONSIDERATIONS,

190 L'avocat à la Cour de cassation soussigné, pour le demandeur, conclut qu'il vous plaise, Messieurs, Mesdames, casser l'arrêt attaqué ; renvoyer la cause et les parties devant une autre cour d'appel ou devant la même juridiction autrement composée, conformément à ce qui est prévu par l'article 1110 du Code judiciaire ; ordonner que mention de votre arrêt soit faite en marge de la décision annulée ;
195 dépens comme de droit.

Bruxelles, le 22 juillet 2025

Steven Peeters, avocat

200 pour Daniel Garabedian, absent à la signature