

Thierry Litannie  
Avocat, spécialiste en droit fiscal  
Professeur à l'HENNALUX  
Administrateur à l'OECCBB

# HORECA, BLACKBOX, REJETS DE COMPTABILITÉ ET RECTIFICATIONS DU CHIFFRE D'AFFAIRES

## MADAME EST SERVIE !

---

---

---

---

---

---

---

---

1

## I. INTRODUCTION

---

---

---

---

---

---

---

---

2

## II. LES PRINCIPALES OBLIGATIONS COMPTABLES

APCH

---

---

---

---

---

---

---

---

3

## EN MATIÈRE DE TVA

- Dispositions légales
- Principaux livres comptables
- Les régimes dérogatoires
- Les autres documents comptables

---



---



---



---



---



---

4

- Dispositions légales
  - Articles 14 à 16 de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée
- Principaux livres comptables
  - Le facturier d'entrée :
    - Contenu
    - Mentions
  - Le facturier de sortie :
    - Contenu
    - Mentions
  - Le journal des recettes :
    - Contenu
    - Mentions

---



---



---



---



---



---

5

- Les régimes dérogatoires
  - Dispense de journal des recettes : les assujettis forfaitaires
    - Notion d'assujetti forfaitaire
    - La tenue des facturiers demeure obligatoire
  - Dispense de facturiers : les assujettis franchisés
    - Notion d'assujetti franchisé
    - La tenue d'un journal de recettes (adapté) demeure obligatoire
  - Tenue obligatoire d'un registre spécial
    - Les assujettis concernés
    - Le registre spécial

---



---



---



---



---



---

6

- Autres documents comptables

- registre des non-transferts,
- registre des travaux à façon,
- tableau des investissements,
- registre des restitutions,
- notes de consignation,
- liste des clients assujettis,
- listing des livraisons intracommunautaires,
- etc

7

### EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS

- Législation sur la comptabilité des entreprises
- Tenue d'une comptabilité régulière
- Principes directeurs d'une comptabilité probante
- Prépondérance du droit comptable

8

- Législation sur la comptabilité des entreprises

- La loi du 17 juillet 1975 et Arrêtés Royaux d'exécution
  - Notion d'entreprise – critère de l'activité commerciale (pers. phys., société, a.s.b.l., GIE, organismes publics)
  - Comptabilité « appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités » (article 2)

✓ « Attendu que le Tribunal estime que la fiabilité de la comptabilité de la demanderesse L. doit s'apprécier en fonction de l'activité qu'elle exerce ou exerçait en tout cas en 1996 et qui était un commerce de grossiste et non de détaillante en vins et spiritueux » (Civ. Namur 05.11.03)

✓ « La comptabilité « appropriée » exigée par les normes comptables peut, dans le cas de l'exploitation des requérants, impliquer que les pièces justificatives soient réduites au livre journalier des recettes » (Cour d'appel Bruxelles, 15.02.06)

9

- L'Arrêté Royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés
- Refonte globale des dispositions figurant dans les divers Arrêtés Royaux d'application de la loi du 17 juillet 1975
- Tenue d'une comptabilité régulière
  - Reprise de l'ensemble des opérations, avoirs, droits, dettes, obligations et engagements de toutes nature
    - Prise en compte des spécificités de l' « entreprise » (personne morale, commerçant personne physique, activités économiques distinctes, association économique momentanée ou de participation)

10

- Système de livres et de comptes conforme aux règles de la comptabilité en partie double
  - Inscription des opérations par ordre de date.
  - Livre journal unique, auxiliaire, ou subdivisé en journaux spécialisés.
 

Rem: le journal auxiliaire des ventes et le journal reprenant les ventes, exportations, prestations fournies sont remplacés par le système de caisse enregistreuse au sens de l'AR du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca pour les entreprises qui disposent d'un tel système.
  - Transcription méthodique dans les comptes concernés.
  - Ecriture récapitulative mensuelle dans un livre central (total des mouvements de l'ensemble des livres, ou totaux des mouvements de chacun d'eux).
  - Plan comptable approprié, tenu au siège de l'entreprise.

11

- Inventaire annuel
- Une pièce justificative pour chaque écriture
- Une inscription journalière, globale, pour les ventes et prestations ne nécessitant pas de facture est admise
- Conservation pendant 7 ans en original ou en copie
- Conservation pendant 3 ans des pièces non appelées à faire preuve à l'égard des tiers
- Cotation des livres et journaux
- Continuité matérielle et irréversibilité des écritures

12

▪ Principes directeurs d'une comptabilité probante

- Caractère complet, cohérent et adapté de la comptabilité
- Exigences de pièces justificatives
- Exigence d'un inventaire
- Rapidité et régularité de l'enregistrement
- Exigence de l'irréversibilité des écritures

▪ Prépondérance du droit comptable

▪ Principe

- Ressort expressément du rapport au Roi précédant l'A.R. du 8 octobre 1976
- Principe : Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les comptes annuels de l'entreprise la lient sur le plan fiscal
- Art. 307, §3 CIR : Documents comptables faisant partie intégrante de la déclaration fiscale.

13

▪ Les modifications des comptes annuels approuvées par l'A.G. sont-elles dès lors opposables à l'administration fiscale ?

- Doit constituer la rectification d'une erreur involontaire ou d'inadvertance

✓ « L'art. 79 L.C.S.C. ne s'oppose pas à ce qu'une erreur dans le bilan d'une société anonyme, approuvé par l'assemblée générale, soit redressée par une assemblée générale subséquente » (Cass., 12 mai 1989)

✓ « Les comptes annuels qui sont approuvés par l'assemblée générale d'une société ne sont plus susceptibles d'être modifiés. L'approbation d'un bilan revêt un caractère définitif. Seules des erreurs matérielles peuvent encore être rectifiées après l'approbation des comptes annuels. » (Mons 17 avril 1998)

✓ « Les comptes annuels qui sont approuvés par l'assemblée générale d'une société ne sont plus susceptibles de modification et ils lient la société. Après l'approbation des comptes annuels, seules les erreurs matérielles peuvent être corrigées. » (Anvers, 18 mai 1993)

✓ « Pour autant que le contribuable réussisse à démontrer l'existence d'une erreur, cette erreur est opposable aux tiers et donc également au fisc. » (Anvers, 11 juin 2013)

14

### III. NOTION DE COMPTABILITÉ PROBANTE

15

## EN MATIÈRE DE TVA

- Essai de définition de la notion de « comptabilité probante »
- Position administrative
- Jurisprudence

16

- Essai de définition de la notion de « comptabilité probante »

- Le Code ne la définit pas.

- La définition ne peut donc être axée que sur sa finalité : Une comptabilité qui peut faire **preuve** au sens du CTVA

- Quatre fondements

- Une comptabilité complète : une seule omission peut suffire au rejet du caractère probant.
- Une comptabilité cohérente : les seules négligences formelles ne suffiront pas si la comptabilité forme un tout cohérent.
- Une comptabilité sincère et exacte : doit être le reflet exact et précis des activités de l'assujetti.
- Une comptabilité s'appuyant sur des documents probants : dans le cas contraire elle n'est pas contrôlable (donc non probante).

17

- Position administrative

- Manuel TVA

- N'aborde pas la question dans le même détail que le Com.I.R.

- Pas de ligne de conduite générale mais appréciation au cas par cas, sauf respect de la législation fiscale spécifique.

- Jurisprudence

- ✓ « Une comptabilité basée sur des factures sommaires qui ne mentionnent chacune qu'un prix global, sans spécifications concernant la nature et la quantité des biens fournis et des services prestés, rend impossible tout contrôle par l'Administration. » (Trib. Malines, 29 mars 1983)

- ✓ « Deux erreurs de calcul signalées par l'assujetti dans son facturier de sortie ne portent pas atteinte à la force probante du facturier. » (Bruxelles, 21 mai 1985)

18

- ✓ « Un procès-verbal constate que les recettes d'un restaurant au réveillon de Nouvel An ne font l'objet que d'une souche globale et qu'aucun achat d'alcool n'apparaît dans les factures d'achat. » (Trib. Verviers, 3 novembre 1987)
- ✓ « La comptabilité n'est pas probante lorsque le livre de caisse, d'un coiffeur en l'occurrence, mentionne uniquement le montant global de la recette journalière, sans la moindre pièce justificative quant à la nature et à l'importance des services prestés. » (Trib. Liège, 19 avril 1990)
- ✓ « Lorsqu'un assujetti a vendu des marchandises au rabais et que des pièces probantes sont présentées au fonctionnaire contrôleur attestant cette vente au rabais, les inscriptions dans les comptes n'ont un caractère probant que pour autant qu'elles correspondent et s'appuient sur les documents dont elles doivent être le reflet: des pièces justificatives sont en effet des pièces probantes. » (Gand, 30 juin 1992)

19

- ✓ « Le caractère contrôlable d'une comptabilité fait défaut lorsque le livre des recettes est tenu globalement, jour après jour, sans spécification des marchandises vendues et sans que les inscriptions qui y sont faites soient justifiées par des documents de caisse. » (Anvers, 31 décembre 1992)
- ✓ « La non-tenu du journal des recettes, la non-conservation des documents de transport et l'absence de crédibilité des inventaires, constatées dans un procès-verbal communiqué à l'assujetti, autorisent l'Administration à recourir à la taxation d'office, conformément à l'art. 66, al. 1er C.TVA. » (Gand, 8 février 1995)
- ✓ « L'Administration peut déduire de la circonstance que l'assujetti admet que les bandes de sa caisse enregistreuse n'ont pas été conservées, ce qui est prouvé par le procès-verbal et sa force probante particulière, que les inscriptions opérées au journal des recettes ne sont pas probantes. » (Gand, 2 février 1996)
- ✓ « Le demandeur en cette cause achetait régulièrement des biens pour lesquelles le vendeur ne délivrait pas facture. De ce fait, les achats n'étaient pas inscrits dans la comptabilité. Cette infraction implique que la comptabilité n'est plus probante. » (Tribunal de Première Instance de Bruges, 10 janvier 2000)

20

- ✓ « Lorsque la déclaration à la T.V.A. démontre que l'assujetti a prélevé des biens dans son stock, mais n'en a pas fait mention dans sa comptabilité, cela implique que sa comptabilité ne correspond plus à la réalité et qu'elle n'est donc plus probante. » (Tribunal de Première Instance de Bruges, 17 janvier 2000)
- ✓ « Etant donné qu'il est démontré que l'acheteur n'a pas inscrit tous ses achats dans son journal des entrées, la comptabilité ne donne pas une image fidèle de la réalité et perd donc sa force probante. » (Tribunal de Première Instance de Bruges, 07 février 2000)
- ✓ « La force probante d'une comptabilité doit s'apprécier en fait. » (Gand, 18 décembre 2007)
- ✓ « Lorsque dans un commerce de détail, où la facturation est rarement obligatoire, les totaux journaliers inscrits ne sont pas confirmés par des rouleaux de caisse (journaliers) fiables, on ne peut pas s'attendre à ce que l'agent taxateur ait la conviction que tout a été enregistré de manière sincère et complète. Le contrôle journalier constitue une exigence minimale. » (Gand, 4 janvier 2011)

21

## EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS

- Essai de définition de la notion de « comptabilité probante »
- Position administrative

22

- Essai de définition de la notion de « comptabilité probante »

- Le Code ne la définit pas :

- Les Articles 315 et 49 CIR 92 parlent seulement de « tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables » et de « documents probants »

- Com.I.R. : l'Administration admet que toute comptabilité, tout système de comptes doit être admis pour autant que :

- les livres et documents produits constituent un ensemble cohérent permettant de déterminer avec précision les revenus imposables.

✓ « faisceau d'éléments précis et cohérents, appuyés de pièces justificatives, permettant la vérification de la sincérité et de l'exactitude des revenus déclarés » (Civ. Bruxelles, 26 octobre 2006)

✓ « ensemble de pièces concordantes et probantes » (Bruxelles, 13 décembre 2000)

✓ « Pour être probante, la comptabilité doit être étayée par des pièces justificatives et l'ensemble de cette comptabilité doit pouvoir être considéré comme suffisamment contrôlable, sincère et exact pour permettre un calcul précis des revenus, et ce indépendamment de la question de savoir si la comptabilité concernée est conforme aux prescriptions de la législation comptable » (Gand, 18 décembre 2007)

23

✓ En sens contraire : « comptabilité doit être probante et régulière, mais non contrôlable et vérifiable » (Mons, 30 juin 2000)

- Toutes les écritures sont appuyées de pièces justificatives
- Les chiffres comptabilisés correspondent à la réalité.

- Position administrative

- Les comptes doivent constituer un ensemble permettant d'établir avec précision le montant des revenus imposables.

- Forme de la comptabilité : pas nécessairement conforme à la loi comptable mais garanties identiques.

- Tenue de la comptabilité : au jour le jour, mais il y a une certaine tolérance (délai de mise au point), à l'exception du journal des recettes.

- Nécessité d'un inventaire annuel.

- Les lacunes et irrégularités n'influencent le caractère probant qu'à raison de leur incidence sur le montant des revenus imposables.

24

- Les comptes doivent être appuyés de **pièces justificatives**
  - En ce compris les ventes au détail d'après le Com.I.R. 340/22 s'appuyant sur Cass., 30 octobre 1935
- Les comptes doivent être **vérifiables**
  - Principe : Le contrôle des revenus doit être possible (la régularité de la forme ne suffit pas)
  - Les ventes au détail : source de litige extrêmement fréquente (absence d'indication détaillée au livre de recettes ou de pièces de caisse)
- L'irrégularité n'empêche pas l'administration d'utiliser certains éléments qu'elle trouve dans la comptabilité du contribuable et inversement
  - Cass., 30 mars 1965 : le principe de l'indivisibilité de la comptabilité ne s'applique pas à une comptabilité qui n'est pas régulièrement tenue.
  - « la constatation, le cas échéant, du caractère non probant d'une comptabilité ne doit pas nécessairement mener au rejet intégral de tous les comptes, mais peut donner lieu à des rectifications du résultat imposable. » (Civ. Liège, 3 septembre 2007).

25

#### IV. LES POSSIBILITÉS LÉGALES DE RECTIFICATION

26

#### EN MATIÈRE DE TVA

- Charge de la preuve
- Modes de preuve
- Les mesures de contrôle et d'investigation prévues par le Code

27

## ▪ CHARGE DE LA PREUVE

### ▪ Principe :

- C'est à l'administration qu'il incombe d'établir que l'assujetti est redevable d'une taxe supérieure à celle résultant de ses déclarations.
- Elle doit prouver que les conditions d'exigibilité sont réunies.
- La tâche étant difficile, la loi établit donc des présomptions (réfragables)

### ▪ Le caractère non-probant d'une comptabilité sera généralement rapporté lorsque :

- Les comptes présentent des lacunes telles qu'il n'est pas possible de déterminer au départ de ceux-ci des opérations imposables.
- les pièces justificatives font défaut.
- il est impossible de vérifier l'exactitude des chiffres comptabilisés.
- les chiffres comptabilisés sont inexacts.

### ▪ Présomptions légales :

- Présomption légale de livraison imposable : Toute personne qui achète ou produit pour vendre est présumée, jusqu'à preuve du contraire, avoir livré dans des conditions qui rendent la taxe exigible les biens qu'elle a achetés ou produits.

28

- Présomption légale de prestation de services imposable : Toute personne qui fournit des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire, les avoir fournis dans des conditions qui rendent la taxe exigible.

- Présomption légale du taux de TVA le plus élevé : Lorsqu'une des personnes visées dans les deux hypothèses qui précèdent effectue des opérations relatives à des biens ou à des services soumis à des taux différents, ces opérations sont présumées, jusqu'à preuve du contraire, se rapporter pour le tout aux biens ou aux services qui sont imposables au taux le plus élevé.

- Présomption légale du travail immobilier imposable : Tout bâtiment nouvellement construit est présumé, jusqu'à preuve du contraire, avoir été livré par un assujetti en exécution d'une ou plusieurs prestations de services ayant pour objet des travaux immobiliers. Obligations de conservation des factures et de déclaration imposées au propriétaire.

### ▪ Taxation d'office : *Infra*

29

## ▪ MODES DE PREUVE

### ▪ Modes de preuve : L'administration est autorisée à prouver par tous moyens de droit

- La preuve littérale (ex : aveu écrit ou document douanier).
- La preuve par témoins
- La preuve par présomptions (surtout utilisée pour établir une imposition par comparaison – *infra*).
- L'aveu, même verbal.

### ▪ Les présomptions :

- Conséquences que le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu.
- Les présomptions « de l'homme » (≠ légales) doivent être graves, précises et concordantes.
- « Présomption sur présomption ne vaut »
  - ✓ « Il n'y a pas de cascade de présomptions interdite lorsque deux éléments distincts du chiffre d'affaires reconstitué reposent sur des faits connus distincts » (Cour d'Appel de Bruxelles, 28 octobre 2009)
- Peuvent être rapportées par les procès-verbaux des agents de l'administration : ces PV font foi jusqu'à preuve du contraire, s'ils sont valablement dressés (forme du PV et qualité du rédacteur).

30

▪ LES MESURES DE CONTRÔLE ET D'INVESTIGATION PRÉVUES PAR LE CODE

▪ Conservation des livres et documents par l'assujetti :

- Art. 60 CTVA.
- Conservation durant 7 ans
- Conservation sur le territoire belge
- Conservation électronique est autorisée moyennant garantie d'authenticité et conservation de la documentation relative aux systèmes informatisés.
- Des dérogations peuvent être accordées en cas de conservation difficile sur une longue durée

▪ Communication des livres et documents par l'assujetti :

- Obligatoire, sans déplacement.
- Droit de rétention de l'administration, contre accusé de réception (sauf livres non clôturés).

31

▪ Communication de renseignements par l'assujetti :

- Tout renseignement réclamé
- Verbalement ou par écrit

▪ Accès au locaux professionnels :

- A tout moment et sans avertissement préalable.
- Exemples de locaux professionnels
- Mais aussi tout lieu où sont présumées être effectuées des opérations taxables
- En ce compris les moyens de transport

32

EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS

- Charge de la preuve
- Objet de la preuve
- Pouvoirs d'investigation du fisc
- Les modes de preuve de l'administration fiscale
- Les modes de preuve du contribuable

33

### ▪ CHARGE DE LA PREUVE

#### ▪ Disposition légale :

- Article 1315 du Code Judiciaire.
- Cassation : s'applique en droit fiscal en l'absence de contrariété avec le droit fiscal.

#### ▪ Conséquences :

- Le fisc doit prouver les éléments à rajouter à la base imposable.
- Le contribuable doit prouver les éléments qu'il estime déductibles.

#### ▪ Taxation d'office : *Infra*

### ▪ OBJET DE LA PREUVE

#### ▪ Tous les faits allégués par une des parties :

- Article 339 CIR 92
- L'administration doit prouver l'existence de tout élément non-déclaré.

#### ▪ Présomption d'exactitude de la déclaration :

- Mais le contribuable doit toujours pouvoir prouver les dépenses, charges et pertes professionnelles.

34

### ▪ LES POUVOIRS D'INVESTIGATION DE L'ADMINISTRATION

#### ▪ De très nombreux pouvoirs :

- Articles 315 et suiv. du CIR 92.
- Exemple : article 316 : demande de renseignements.
- Le fisc ne peut renverser la charge de la preuve par une utilisation détournée des pouvoirs d'investigation qui lui sont offerts par la loi.

### ▪ LES MODES DE PREUVE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

#### ▪ Principe :

- Article 340 CIR 92
- L'administration est autorisée à prouver par tous moyens de droit.

35

#### ▪ La preuve par présomption :

- Conséquences que le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu.
- Les présomptions « de l'homme » (≠ légales) doivent être graves, précises et concordantes.
- « Présomption sur présomption ne vaut »
- La pièce sur laquelle une présomption est établie doit être sérieuse.
- ≠ affirmation, ≠ dénonciation.
- Les moyens tirés d'un exercice antérieur ou postérieur peuvent être admis si les circonstances de fait sont identiques d'un exercice à l'autre.

#### ▪ La preuve par signes et indices :

- Article 341 CIR 92
- Insuffisance indicielle et signe d'une aisance supérieure
- Marge d'appréciation : revenus nettement supérieurs
- Exemples issus du commentaire administratif

36

- La preuve par comparaison

- Article 342, §1er CIR 92
- Notion

- Les bases forfaitaires de taxation

- Article 342, §1er, al. 2 et suiv.
- Pour trois exercices d'imposition successifs
- Uniquement à défaut d'éléments probants (ce qu'il reste à démontrer)
- Ne constitue pas un droit pour le contribuable mais une faculté de l'administration

37

✓ « L'administration n'a pas le droit d'appliquer une taxation forfaitaire, s'il n'y a pas eu de contrôle préalable de la comptabilité. » (Gand (25<sup>ème</sup> ch.), 17 février 1999)

✓ « Application des bases forfaitaires de taxation aux marchands d'articles de textiles et de cuir – recours à la méthode de comparaison » (Liège, 31 mars 1999)

✓ « L'administration fiscale ne peut démontrer le caractère non probant d'une comptabilité, en se basant sur les bases forfaitaires de taxation établies pour les cafetiers » (Civ.Bruxelles, 27 avril 2005)

✓ « Majoration du chiffre d'affaires opérée en appliquant les bases forfaitaires de taxation « marchand de textiles et d'articles de cuir » (Liège, 29 avril 2009)

38

- LES MODES DE PREUVE DU CONTRIBUABLE

- Présomption d'exactitude de la déclaration

- Renversement en cas d'application des articles 351 et 352 (taxation d'office) – infra

- Renversement en ce qui concerne les frais professionnels

- Article 49 CIR 92 : documents probants ou tout autre moyen de preuve
- Evaluation forfaitaire sur base de l'article 50 CIR 92
- Com.I.R. : les éléments probants sont la facture, le reçu fiscal ou tout autre document imposé par une loi ou une réglementation
- Interprétation trop restrictive
- Le contribuable peut avoir recours à tout autre moyen de preuve admis par le droit commun, y compris les présomptions de l'homme, pour les frais professionnels dont les documents probants ont été détruits, volés ou égarés par inadvertance, ainsi que pour les frais professionnels pour lesquels il n'est pas de pratique courante d'exiger ou d'obtenir des documents justificatifs.

39

## LA TAXATION D'OFFICE

- En matière de TVA
  
- En matière d'impôts directs

40

### ▪ EN MATIÈRE DE TVA

#### ▪ Disposition légale :

- Article 66 du Code TVA
- Conséquence du rejet, par l'administration fiscale, du caractère probant d'une comptabilité.

#### ▪ Notion

#### ▪ Cas visés par la législation : art. 66, al.1.

- Absence de déclaration périodique
- Non-conformité à tout ou partie des obligations concernant la tenue, la délivrance, la communication ou la conservation des livres et documents comptables
  - Exemples : le facturier d'entrée, le facturier de sortie, le journal des recettes, le tableau des biens d'investissement, le registre des restitutions, le registre de transfert des biens, le registre des travaux à façon, le registre des animaux déclarés et abattus, etc.
- Absence de réponse à une demande de renseignement

41

#### ▪ Cas visés par la législation : art. 66, al.2.

- Non inscription des opérations dans le livre ou le document prescrit.
  - Exemples : défaut d'inscription, dans le facturier d'entrée, des achats, des prestations de services, des importations, des acquisitions intracommunautaires de biens, des livraisons à soi-même et des prestations de services à soi-même ; défaut d'inscription dans le facturier de sortie, des livraisons faites par l'assujetti, pour lesquelles une facture doit être délivrée, etc.
- Non délivrance de facture ou facture incomplète (nom des parties, nature et quantité des biens ou services, prix et accessoires, montant de la taxe)

#### ▪ L'étendue de la taxation d'office diffère selon les infractions

- Art. 66, al.1 : le ou les mois auxquels l'irrégularité se rapporte (peut donc être toute la période contrôlable).
- Art. 66, al.2 : toute la période contrôlable

#### ▪ Le recours à la taxation d'office n'est pas obligatoire

- Possibilité de recourir à l'article 59, §1er du CTVA.

42

- **Renversement de la charge de la preuve**
  - Présomption d'exactitude dans le chef de l'administration.
  - Rappporter la preuve contraire.
  - Uniquement le caractère exagéré de la taxation d'office et non pas le montant exact du chiffre d'affaires.
- **Pas de taxation d'office en cas d'erreur accidentelle, concernant :**
  - Le défaut d'inscription des opérations taxables dans les livres ou documents prescrits.
  - L'absence de facture pour de telles opérations.
  - La délivrance de factures contenant des indications inexactes.
- **Le caractère accidentel dépend des circonstances de fait :**
  - Importance et nombre d'irrégularités.
- **La taxation d'office doit s'approcher le plus possible de la réalité, sous peine d'être arbitraire.**

---

---

---

---

---

---

---

---

43

- **Procédure :**
  - AR n°9 du 12 mars 1970.
  - Notification préalable à l'assujetti des motifs justifiant la taxation d'office.
  - Le redevable fait connaître ses observations dans le mois.
  - La taxation d'office intervient uniquement après expiration de ce délai, même si le contribuable a répondu plus vite (Cass., 28 décembre 1984).
  - La taxation est établie par le Directeur Régional. La décision est notifiée par recommandé.
- **Sanction : amendes fiscales et sanctions pénales**
  - Articles 70 à 73octies CTVA.

---

---

---

---

---

---

---

---

44

- **EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS**
  - **Disposition légale :**
    - Articles 351 et 352 CIR 92
  - **Notion**
  - **Cas visés par la législation :**
    - La taxation d'office pourra trouver à s'appliquer si le contribuable est en défaut de remettre une déclaration régulière, de répondre à une demande de communication de pièces ou de renseignement, ou de répondre à un avis de rectification.
    - Sauf existence de justes motifs.
  - **Renversement de la charge de la preuve :**
    - Disproportionné dans bon nombre de cas (manquement minime suffit).
    - Rappporter la preuve contraire par la production d'une comptabilité probante

---

---

---

---

---

---

---

---

45

- ✓ « Que si Mr. O-E bénéficiait d'un régime forfaitaire, il lui appartenait de tenir une comptabilité appropriée, qui impliquait non seulement la preuve des achats mais aussi de certaines recettes relatives à des opérations non couvertes par le forfait ; qu'il devait dès lors à tout le moins tenir un facturier d'entrées et un journal des recettes ; que tel n'était pas le cas.

Que par procès-verbal du 28/05/1998, l'administration a constaté Mr. O-E avait admis lors du contrôle du 25/05 avoir effectué des achats non déclarés pour un montant de 250.000 francs. Que ces constatations suffisent pour considérer que Mr. O-E n'a pas respecté les obligations imposées par le C.T.V.A. » (Civ. Liège, 12 avril 2002).

- ✓ « Que, compte tenu de la spécificité de l'activité commerciale de l'assujettie et de son système d'enregistrement des recettes, de deux choses l'une: soit la demanderesse sur opposition présente au fisc l'ensemble des bandes de caisse de la période contrôlée, soit elle présente l'ensemble des rapports de gestion en Z, sans omission, ni rature, ni amputation de quelque inscription que ce soit » (Civ. Mons, 6 septembre 2001).

- ✓ « Ce rejet apparaît en effet fondé si l'on a égard à la seule absence de journal des recettes, à laquelle s'ajoutent l'omission de reprendre en comptabilité un certain nombre de factures, des discordances entre les recettes effectives et les montants enregistrés, etc. La demanderesse ne fait d'ailleurs valoir aucune observation au sujet de ces manquements. » (Civ. Bruxelles, 2 septembre 2002)

46

## JURISPRUDENCE TVA

- CONFORMITÉ À LA LÉGISLATION SUR LA COMPTABILITÉ DES ENTREPRISES
- MÉTHODE UTILISÉE PAR L'ADMINISTRATION
- CARACTÈRE CONTRÔLABLE

47

- CONFORMITÉ À LA LÉGISLATION SUR LA COMPTABILITÉ DES ENTREPRISES

- ✓ « En l'espèce, l'administration de la TVA sollicite de la Cour la réformation du jugement intervenu en 1<sup>ère</sup> instance reconnaissant comme probante la comptabilité du requérant alors notamment que celle-ci ne comportait pas de livre de recettes et était en grande partie établie sur des feuilles volantes.

[...]  
il résulte à suffisance du procès-verbal de contrôle et des dires du contribuable à l'audience que l'administration ne pouvait, sur base des pièces en sa possession au moment de la vérification, contrôler le montant de la TVA due au trésor. » (Bruxelles, 17 septembre 2003).

- ✓ « la Cour constate qu'au moment du contrôle la comptabilité était incomplète ou, à tout le moins, ne fut pas soumise intégralement. C'est ainsi que le fonctionnaire de contrôle a constaté, entre autres, que les pièces comptables dont doivent apparaître les recettes journalières et le chiffre d'affaires ne sont complètes » (Bruxelles-15 janvier 2004).

48

- ✓ « un assujetti doit, pour que sa comptabilité puisse être opposée valablement à l'administration, la tenir de manière telle qu'elle permette l'application et le contrôle de la TVA » (Civ. Liège, 11 mars 2002).
- ✓ « Des feuilles mobiles sur lesquelles les "totaux Z" journaliers (recettes par type) sont collés pour lesquels aucune pièce justificative n'est disponible, ne peuvent permettre à l'Administration de la TVA de contrôler l'exactitude et la fidélité du chiffre d'affaires. » (Gand, 14 octobre 2008)

49

#### ▪ MÉTHODES UTILISÉES PAR L'ADMINISTRATION

- ✓ « Compte tenu de la comptabilité défectueuse, le chiffre d'affaires a dû être déterminé de manière forfaitaire. En outre, le fonctionnaire du contrôle a inféré en connaissance de cause le chiffre d'affaires probable des faits dont il disposait. S'il a adapté ce chiffre en partie à la suite d'observations de la contribuable, cela n'indique aucunement que sa conclusion ne se justifierait pas en raison » (Bruxelles, 15 janvier 2004).
- ✓ « De telles constatations empêchent précisément de trouver dans la comptabilité de la demanderesse, dont les facturiers, autres livres et inventaires sont privés de crédit, la preuve du fait que les biens qu'elle a achetés n'ont pas été livrés, soit la preuve contraire prévue par l'article -64-, § 1-, déjà cité.

Le fait que la comptabilité soit privée de son caractère probant n'empêche pas l'administration d'y puiser les éléments, tels les stocks et achats comptabilisés, permettant d'établir le montant des opérations taxables par la voie de présomptions » (Civ. Bruxelles, 6 mars 2003).

50

- ✓ « Dans la mise en œuvre des présomptions, l'administration doit s'abstenir de tout arbitraire et s'en tenir avec rigueur aux prémisses et aux principes logiques de ses propres déductions. En l'espèce, l'administration a recalculé le chiffre d'affaires à soumettre à la T.V.A., en usant de la réglementation forfaitaire en matière de T.V.A. pour les "cafetiers" (procès-verbal du 05/12/1996, page ...). Il s'imposait dès lors à l'administration d'appliquer l'ensemble de cette réglementation, sans omettre certaines règles ayant pour effet de diminuer le montant des taxes dues par l'assujetti. A cet égard, le demandeur reproche avec raison à l'administration d'avoir méconnu les règles » (Civ. Bruxelles, 22 mai 2001).
- ✓ « L'agent taxateur considérait que la comptabilité n'était pas régulière et que, par conséquent, elle était privée de toute force probante. Il s'était pour ce faire basé sur les constatations relatives aux cartes de fidélité, remises accordées durant les périodes des soldes, feuilles volantes non numérotées et à l'absence d'identification pour les pièces dont la valeur excédait 10 000 FB. Le calcul sur la base de la structure forfaitaire applicable aux détaillants en textile et maroquinerie n'a été réalisé que dans un deuxième temps. Aussi les forfaits n'ont-ils pas été utilisés comme moyen de preuve. » (Anvers, 6 septembre 2011)

51

- ✓ « L'examen de la comptabilité d'un grossiste/fournisseur révèle que l'assujetti possède deux cartes d'achat, l'une établie en son nom propre et l'autre étant une carte d'achat « fictive ». L'examen révèle également que dans la plupart des cas, les achats faits par l'assujetti ont été précédés ou suivis d'achats faits avec la carte fictive. Ces circonstances sont suffisantes pour que l'administration de la TVA procède de cette manière à la taxation d'un chiffre d'affaires supplémentaire qui a été réalisé de cette manière. » (Bruxelles, 25 mars 2009)

52

#### ■ CARACTÈRE CONTRÔLABLE

- ✓ « Le Tribunal juge que c'est à bon droit que l'administration a calculé le chiffre d'affaires de la contribuable sur la base des achats, dès lors que la comptabilité n'est pas contrôlable. A défaut d'inventaire l'administration peut considérer que le stock au début de l'année était le même qu'à la fin de l'année. La contribuable ne produit pas la preuve contraire des montants retenus par l'administration pour l'usage propre. » (Civ. Louvain, 13 septembre 2002).
- ✓ « Attendu qu'en procédant comme elle l'a fait, la demanderesse a, comme le soutient à juste titre le défendeur, rendu rigoureusement impossible l'établissement de la moindre concordance entre les différentes pièces comptables produites, puisque les articles sont décrits de manières différentes sur les factures d'achat, dans le journal de recettes et dans les inventaires et qu'aucun élément ne permet de relier ces documents les uns aux autres. » (Civ. Liège, 11 mars 2002)

53

- ✓ « Le vérificateur-adjoint de la T.V.A. constate que le journal de recettes est non présenté pour le premier et le second trimestre 1991, qu'il n'y a pas de pièces justificatives des recettes, que les recettes sont tenues sur des feuilles volantes non numérotées en violation de l'article 12, 3° de l'AR n° 1 pour la période du 1er juillet 1991 au 31 décembre 1992 et que pour le 3ième et 4ième trimestre de 1991 il n'est pas fait mention de report aux souches T.V.A. en infraction à l'AR n° 1, article 8 bis. » (Bruxelles, 17 septembre 2003)
- ✓ « le procès-verbal annexé à la contrainte litigieuse relève que les doubles de bordereaux d'achat pour lesquels le droit à déduction a été refusé à l'opposante ne mentionnent ni le numéro d'immatriculation à la T.V.A. du fournisseur, ni le numéro d'inscription du bordereau à son facturier de sortie » (Civ. Liège, 4 octobre 2001)
- ✓ « Rejet des ristournes non justifiées et non contrôlables » (Bruxelles, 17 juin 2009)

54

✓ « Impossibilité de vérifier la comptabilité : utilisation de deux tiroirs caisse : un pour la vente à l'intérieur, avec 6% de TVA et un pour la vente à l'étalage, avec tarif TVA complet ; utilisation de feuilles volantes » (Civ. Hasselt, 21 janvier 2004)

✓ « coiffeuse : ensemble digne de foi et contrôlable ; possibilité de vérifier l'exactitude des revenus déclarés » (Bruxelles, 10 décembre 1998)

✓ « La force probante de la comptabilité d'un assujetti est affectée si les écritures passées ne correspondent pas ou pas suffisamment avec les opérations réellement effectuées par l'assujetti, si elles ne correspondent pas avec ou ne s'appuient pas sur des documents suffisamment probants, ou encore, si elles présentent des lacunes ou des erreurs. La réponse à la question de savoir si la comptabilité permet d'en assurer la contrôlabilité par l'examen de pièces justificatives, est décisive.

A défaut d'une telle force probante de la comptabilité, le fisc peut déterminer le chiffre d'affaires à imposer en se fondant sur des présomptions de fait. » (Hasselt, 17 novembre 2010)

55

## JURISPRUDENCE IMPÔTS DIRECTS

- CONFORMITÉ À LA LÉGISLATION SUR LA COMPTABILITÉ DES ENTREPRISES
- MÉTHODE UTILISÉE PAR L'ADMINISTRATION
- CARACTÈRE CONTRÔLABLE

56

- CONFORMITÉ À LA LÉGISLATION SUR LA COMPTABILITÉ DES ENTREPRISES

✓ « Le Code des impôts sur les revenus 92 ne contient aucune disposition relative à la comptabilité de commerçants et de personnes morales. Pour qu'une comptabilité soit admise comme suffisante au point de vue fiscal, il n'est donc pas requis qu'elle réponde à toutes les exigences de la législation comptable. » (Gand, 20 octobre 2001)

✓ « Attendu que sans doute cette comptabilité ne réunissait-elle pas les conditions de validité d'une comptabilité même simplifiée; Attendu que toutefois, une comptabilité peut présenter des irrégularités formelles et n'être pas pour autant dépourvue de valeur probante » (Mons, 17 mai 2002)

57

- ✓ « Attendu que le demandeur a incontestablement fait preuve d'une négligence fautive dans la tenue de sa comptabilité puisqu'il n'a pu produire aucun livre de caisse et s'est trouvé - lors du contrôle dont il a fait l'objet - dans l'impossibilité d'établir clairement tant l'origine des sommes qu'il a perçues en argent liquide de ses clients que leur correspondance avec ses factures; Attendu qu'il s'est efforcé d'en justifier une partie, a posteriori, en sollicitant des attestations; Que ces attestations - toutes recueillies in tempore suspecto - ne sont pas contrôlables en l'absence de toute comptabilisation des paiements auxquelles elles font allusion » (Civ. Liège, 17 avril 2002)
- ✓ « Pour être valable, la comptabilité doit former en soi un ensemble digne de foi et contrôlable, et une infraction à la loi de juillet 1975 n'a pas automatiquement pour conséquence que la comptabilité serait, comme telle, suspecte. En présence des autres livres imposés par la loi, associés au 'journal de caisse auxiliaire', la comptabilité formait un ensemble contrôlable dans lequel toutes les opérations pouvaient être retrouvées, et elle était suffisamment exacte, complète et précise pour établir les revenus imposables. » (Bruxelles, 7 mai 1991).

58

- ✓ « Dans cette optique, la comptabilité ne peut pas être rejetée comme étant non probante au simple motif qu'elle n'est pas conforme aux prescriptions de la loi comptable du 17 juillet 1975. Toutefois, pour être probante, la comptabilité doit être étayée par des pièces justificatives et l'ensemble de cette comptabilité doit pouvoir être considéré comme suffisamment contrôlable, sincère et exact pour permettre un calcul précis des revenus. » (Gand, 21 mai 2002)
- ✓ « Même si la législation fiscale, à l'image de la législation comptable, reste plutôt vague quant au contenu concret de la notion de 'comptabilité probante', il n'en reste pas moins certain que la comptabilité doit être contrôlable. » (Gand, 4 janvier 2011)
- ✓ « Aucune disposition fiscale n'exige que le contribuable produise une comptabilité tenue conformément à la législation comptable. » (Liège, 22 mars 1996)

59

#### ▪ CARACTÈRE CONTRÔLABLE

- ✓ « Attendu qu'il ressort de l'examen du dossier qu'en l'espèce les erreurs d'imputations relevées lors du contrôle concernent une dizaine de factures sur un total de pratiquement 1.100 factures d'entrées ; que les discordances pour lesquelles subsiste un problème de justification peuvent être considérées comme minimes ; que l'on ne peut dès lors parler d'une comptabilité incontrôlable » (Liège, 11 mars 2003)
- ✓ « La comptabilité d'un contribuable perd en règle générale toute crédibilité lorsqu'elle n'est pas soumise à la première requête même si elle donne, lorsqu'elle est présentée après coup, des aspects de cohérence. Il est, en effet, pour le contrôleur impossible de vérifier les données de cette comptabilité dans les faits. Ainsi, en l'espèce, alors que la requérante contestait la cotisation établie à sa charge au motif notamment de la fixation arbitraire de son chiffre d'affaires par l'administration, la Cour reconnaît en définitive le caractère non probant de la comptabilité proposée après coup par la requérante et la fixation judiciaire du chiffre d'affaires par l'administration » (Bruxelles, 17 mai 2002)

60

✓ « La requérante soutient, tout en avouant que sa comptabilité n'était pas exemplaire, qu'elle permettait de faire la démonstration du chiffre exact des revenus imposables recueillis. La constatation de lacunes sérieuses dans la comptabilité de la requérante de nature à lui enlever la force probante nécessaire à la démonstration du chiffre exact des revenus repris dans les avis de rectification de la déclaration, n'est pas déforcée par la simple affirmation que cette comptabilité permettait cette démonstration. » (Bruxelles, 29 novembre 2002)

✓ « Il suffit que les livres et documents présentés forment un ensemble cohérent grâce auquel le revenu imposable peut être déterminé et que la comptabilité soit appuyée de pièces justificatives. » (Anvers, 23 décembre 1996)

61

✓ « Pour être contrôlable, une comptabilité doit être établie de manière à former un ensemble précis et cohérent qui s'articule autour d'éléments suffisants permettant de vérifier si les données mentionnées par le contribuable lui-même correspondent à la réalité. Le contrôle doit être objectivement possible. A cet égard, il appartient au contribuable de faire en sorte (dans les limites du possible et du raisonnable) que sa comptabilité contienne des éléments suffisants pour convaincre une personne extérieure critique (le contrôleur) que cette comptabilité est conforme à la vérité, sans que cette personne extérieure doive se retrouver dans l'obligation de croire le contribuable sur parole. De simples indications unilatérales du contribuable doivent pouvoir être confirmées, dans la mesure du possible, à l'aide d'autres éléments. Lorsque dans un commerce de détail, où la facturation est rarement obligatoire, les totaux journaliers inscrits ne sont pas confirmés par des rouleaux de caisse (journaliers) fiables, on ne peut pas s'attendre à ce que l'agent taxateur ait la conviction que tout a été enregistré de manière sincère et complète. Le contrôle journalier constitue une exigence minimale. » (Gand, 4 janvier 2011)

62

## V. EXAMEN DE PROBLÈMES SPÉCIFIQUES

63

## EN MATIÈRE DE TVA

- INSCRIPTION GLOBALE AU LIVRE DES RECETTES
- BANDES DE CAISSES ENREGISTREUSES
- ABSENCE D'INVENTAIRE
- COMPTABILITÉ DE TIERS
- RECONSTITUTION A POSTERIORI ET IRRÉVERSIBILITÉ DES ÉCRITURES
- MANQUEMENTS MINEURS

64

- INSCRIPTION GLOBALE AU LIVRE DES RECETTES

- Position du problème

- Jurisprudence :

- ✓ « Attendu qu'il ressort des éléments du dossier que:
  - l'inventaire du stock est tenu sur feuilles volantes, «par vitrine»;
  - que sur lesdites feuilles figurent un n° de vitrine, des quantités et des prix d'achat en liras italiennes et en francs belges mais aucune indication de nature à permettre une identification précise des articles; que seul le type de métal constituant les bijoux est mentionné, mais aucun numéro tel que ceux repris sur les étiquettes ou dans les colonnes «code article» ou «description» des factures émanant de son principal fournisseur;
  - le livre de recettes relié tenu par la demanderesse mentionne un montant global par journée;
  - que ce montant journalier est appuyé par une feuille de caisse relativement détaillée reprenant, pour désigner les articles vendus, des codes chiffrés; que ces codes chiffrés ne correspondent cependant pas à ceux qui apparaissent dans la première colonne des factures déjà citées ou à ceux figurant sur les étiquettes (ces derniers étant ceux portés entre parenthèses dans la deuxième colonne des mêmes factures);

65

Attendu que, comme rappelé ci-dessus (article 14 de l'A.R. n° 1), un assujetti doit, pour que sa comptabilité puisse être opposée valablement à l'Administration, la tenir de manière telle qu'elle permette l'application et le contrôle de la TVA.

Attendu qu'en procédant comme elle l'a fait, la demanderesse a, comme le soutient à juste titre le défendeur, rendu rigoureusement impossible l'établissement de la moindre concordance entre les différentes pièces comptables produites, puisque les articles sont décrits de manières différentes sur les factures d'achat, dans le journal de recettes et dans les inventaires et qu'aucun élément ne permet de relier ces documents les uns aux autres. » (Civ. Liège, 11 mars 2002)

- ✓ « Des feuilles mobiles sur lesquelles les "totaux Z" journaliers (recettes par type) sont collés pour lesquels aucune pièce justificative n'est disponible, ne peuvent permettre à l'Administration de la TVA de contrôler l'exactitude et la fidélité du chiffre d'affaires. La constatation concernant les feuilles mobiles et l'absence de pièces justificatives prouve avec suffisance que la comptabilité n'est pas probante. » (Gand 14 octobre 2008)

66

▪ BANDES DE CAISSES ENREGISTREUSES :

▪ Position du problème

▪ Jurisprudence :

✓ « Furent en premier lieu relevés, divers motifs ayant conduit l'auteur du procès-verbal à considérer que la comptabilité de X n'était pas probante, à savoir :

- l'absence d'édition de bande de contrôle de la caisse enregistreuse, de telle sorte que les inscriptions dans le journal des recettes ne s'appuient sur aucune pièce justificative;

- [...]

- Les tickets de caisse produits par X au titre de pièces justificatives des recettes reportées journallement dans le journal des recettes ne sont pas de nature à permettre un quelconque contrôle car ils se limitent à reprendre les montants globaux, par taux de T.V.A., de la recette du jour. Ils n'apportent dès lors pas le moindre détail ou la moindre indication qui s'ajouterait aux données reprises dans le journal des recettes. En outre, ainsi que le relève le défendeur, ces tickets ne mentionnent pas le nom et l'adresse de la demanderesse. » (Civ. Bruxelles, 25 avril 2001).

67

✓ « la conservation des bandes et des rapports de caisses enregistreuses n'est pas imposée par la législation comptable;

Que si la loi fiscale n'exige pas que le contribuable produise une comptabilité conforme aux prescriptions de la loi sur la comptabilité des entreprises, il s'impose cependant que l'assujetti présente au contrôle du fisc un ensemble d'éléments cohérents et précis, dont la vérification puisse faire apparaître la sincérité et, par voie de conséquence, l'exactitude des revenus déclarés;

Que, compte tenu de la spécificité de l'activité commerciale de l'assujettie et de son système d'enregistrement des recettes, de deux choses l'une : soit la demanderesse sur opposition présente au fisc l'ensemble des bandes de caisse de la période contrôlée, soit elle présente l'ensemble des rapports de gestion en Z, sans omission, ni rature, ni amputation de quelque inscription que ce soit; » (Mons, 6 septembre 2001).

68

✓ « L'assujetti était donc tenu de conserver les bandes de caisse enregistreuse à la fois en tant que documents relatifs à l'activité au sens de l'article 60, alinéa 2, du Code de la TVA, mais aussi en tant que seules pièces justificatives des inscriptions figurant au livre de caisse en vertu de l'article 6 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises » (Liège, 28 novembre 2012)

✓ « La cour constate qu'en l'absence de production des bandes de caisse enregistreuse permettant d'identifier la contenance des boissons incriminées, il n'est pas possible d'accorder crédit aux revendications du gérant de la société. » (Mons, 9 octobre 2013)

69

▪ **ABSENCE D'INVENTAIRE :**

▪ **Position du problème**

▪ **Jurisprudence :**

✓ « L'administration n'admet donc pas le chiffre d'affaires tel qu'il figure dans les déclarations TVA et elle considère que des montants de TVA, supérieurs à ceux qui apparaissent des déclarations, sont dus. Le Tribunal juge que c'est à bon droit que l'administration a calculé le chiffre d'affaires de la contribuable sur la base des achats, dès lors que la comptabilité n'est pas contrôlable. A défaut d'inventaire l'administration peut considérer que le stock au début de l'année était le même qu'à la fin de l'année. La contribuable ne produit pas la preuve contraire des montants retenus par l'administration pour l'usage propre. » (Civ. Louvain, 13 septembre 2002)

✓ « L'absence des inventaires, des comptes clients, des registres prévus pour les véhicules soumis au régime de la marge bénéficiaire et des treize factures d'achat de 1999, dont question au n° 2 de l'exposé des faits, rend la comptabilité de l'assujetti de 1999 et 2000 totalement incontrôlable. » (Bruxelles, 28 octobre 2009)

70

✓ « A la suite d'un contrôle T.V.A., il a été constaté que: l'assujetti ne tient pas d'inventaire du stock de marchandises, les numéros des factures de sortie sont discordants, la mise en concordance des comptes bancaires et des factures laisse présumer que des factures sont payées comptant alors qu'aucun livre de caisse n'est tenu, l'assujetti ne tient pas de livre d'inventaire des avoirs et dettes et les factures ne mentionnent pas de manière systématique les modes de paiement utilisés; les factures présentées sont insuffisamment détaillées et l'identité du client n'est pas toujours complète. Compte tenu de ces éléments, l'administration a estimé que la comptabilité n'était pas probante et a procédé à la reconstitution du chiffre d'affaires. » (Liège, 26 janvier 2012)

✓ « Le Tribunal relève que le demandeur n'a pas pu produire ses états de stocks pour les années sous revue et que 13 factures d'achat de voitures n'ont pu être produites. La comptabilité ne constitue ainsi pas un ensemble cohérent. C'est dès lors à bon droit que l'application du régime de la marge bénéficiaire a été refusée pour l'année 1999, certaines modalités d'application prévues par l'arrêté royal n° 53 du 24 décembre 1994, n'ayant pas été respectées. » (Bruxelles, 2 novembre 2006)

71

▪ **COMPTABILITÉ DE TIERS :**

▪ **Position du problème**

▪ **Jurisprudence :**

✓ « Enquête menée auprès des acheteurs et vendeurs de voiture. La requérante semble à ce propos confondre deux modes de preuve visés par l'article -59- C.T.V.A.: la preuve par écrit, mode de preuve admis par le droit commun et la preuve par procès-verbaux.

En effet, si le procès-verbal du 05/03/2002 ne fait pas la preuve des réponses données par les personnes contactées dans le cadre de l'enquête, les réponses écrites de ces personnes, figurant au dossier déposé par l'État belge, constituent des éléments de preuve écrite de nature à faire la preuve de l'insuffisance des montants déclarés et donc de l'existence d'une taxe due.

Dans plusieurs cas, les personnes interrogées font état de ce qu'elles ont remis leur ancien véhicule et que sa valeur a été déduite du prix payé pour l'achat d'un nouveau véhicule:

72

*s'il est très probable qu'un certain nombre d'acheteurs aient oublié le montant exact du prix payé il est peu vraisemblable qu'un acheteur déclare avoir remis son ancien véhicule alors que ce ne serait pas le cas, dans ce cas la preuve d'une mauvaise comptabilisation de l'opération est rapportée et il y a lieu de maintenir le supplément repris au procès-verbal litigieux.*

*C'est en l'espèce le cas des factures D. (T.V.A. due: 4.339 FB), D. (T.V.A. due: 1.736 FB), S. (T.V.A. due: 3.471 FB), M. (T.V.A due: 3.471 FB), D. (T.V.A. due: 2.604 FB) soit au total 15.621 FB ou 387,23 euros.*

*Dans les autres cas, soit la copie de la réponse n'a pas été déposée au dossier, soit la personne interrogée dit ne plus se souvenir du montant exact de l'opération ou ne dispose plus d'une trace écrite de ce montant.*

*Un souvenir incertain datant de plusieurs années ne peut prévaloir sur une comptabilité globalement fiable, d'autant qu'il y lieu de tenir compte de ce que les réponses qui ne révélaient aucune discordance par rapport aux montants repris en comptabilité n'ont pas été relevées au procès-verbal ni déposées au dossier de l'État belge, il y a donc lieu de considérer que les réponses données dans ces circonstances ne peuvent prévaloir sur des factures régulières et que la preuve de ce qu'un supplément de taxe serait dû n'est pas rapportée par l'État belge. » (Civ. Liège, 8 janvier 2004)*

73

✓ « Des éléments émanant de la comptabilité d'un tiers, opposés à un de ses clients, doivent être appréciés avec la plus grande circonspection et être corroborés par d'autres éléments. » (Bruxelles, 1<sup>er</sup> février 2006)

✓ « En outre, l'administration a le droit de puiser dans les dossiers à charge de tiers dont la comptabilité a été contrôlée, des éléments lui permettant d'établir un faisceau de présomptions au sens de l'article 1349 du Code civil et de s'appuyer sur les procès-verbaux établis à charge de tiers » (Bruxelles, 8 février 2012)

✓ « L'examen de la comptabilité d'un grossiste/fournisseur révèle que l'assujetti possède deux cartes d'achat, l'une établie en son nom propre et l'autre étant une carte d'achat « fictive ». L'examen révèle également que dans la plupart des cas, les achats faits par l'assujetti ont été précédés ou suivis d'achats faits avec la carte fictive. Ces circonstances sont suffisantes pour que l'administration de la TVA procède de cette manière à la taxation d'un chiffre d'affaires supplémentaire qui a été réalisé de cette manière. » (Bruxelles, 25 mars 2009)

74

#### ▪ RECONSTITUTION A POSTERIORI ET IRRÉVERSIBILITÉ DES ÉCRITURES:

- Position du problème
- Jurisprudence :

✓ « Que l'article 9 prévoit quant à lui que «les livres sont tenus par ordre de dates, sans blancs ni lacunes. En cas de rectification, l'écriture primitive doit rester lisible».

*Qu'il s'agit d'erreurs significatives puisque révélatrices de l'absence de retranscription journalière de l'ensemble des mouvements de caisse et de corrections a posteriori via un procédé empêchant de contrôler et d'expliquer les diverses mentions des mouvements corrigés. Que la réalité de ces manquements est admise par le demandeur.*

*Que le fait qu'il tente d'imputer ces manquements à l'absence de mise en garde de son comptable auquel il prétend avoir écrit «vous ne m'avez jamais dit que je ne pouvais pas employer de Tipp-Ex pour rectifier une erreur - Vous ne m'avez jamais dit que je devais inscrire les prélèvements mensuels que je prenais pour moi-même», est clairement irrelevant. [...] Que la comptabilité du demandeur n'est pas probante. » (Liège, 29 avril 2002)*

75

✓ « La déduction de la TVA y afférente a été rejetée pour les motifs suivants : Le livre de caisse est tenu de façon informatisée sur des feuilles volantes, ce qui ne garantit pas sa continuité matérielle ni la régularité et l'irréversibilité des écritures » (Mons, 29 septembre 2010)

76

▪ MANQUEMENTS MINEURS :

▪ Position du problème

▪ Jurisprudence :

✓ « Attendu que les irrégularités à la sortie constatées par l'administration doivent être considérées comme accidentelles au sens de l'article -66-, alinéa 3 du C.T.V.A.; que la comptabilité de la S.A. C-P. doit dès lors être considérée comme régulière et que c'est à tort que l'administration a estimé devoir rejeter la comptabilité de l'opposante et procéder à une taxation d'office plutôt que de recourir à une simple majoration de T.V.A. comme le lui permettait l'article -59- du C.T.V.A. » (Civ. Liège, 31 janvier 2001)

77

✓ « En l'espèce, la demanderesse se contente d'affirmer que si des factures furent payées en liquide alors que la comptabilité démontre que la caisse était vide, c'est parce qu'elle a bénéficié d'avances qui ne furent pas comptabilisées, ou parce que les factures furent payées avant leur date d'émission.

La demanderesse argue aussi que le paiement des salaires s'effectue après le retrait bancaire alors que le livre de caisse indique le contraire et que les factures ont pu être payées après leur réception.

C'est à tort que la demanderesse soutient que ces irrégularités mineures ne permettent pas de conclure que sa comptabilité n'est pas probante. » (Mons, 29 septembre 2010)

78

## EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS

- INSCRIPTION GLOBALE AU LIVRE DES RECETTES
- LIVRE DE CAISSE
- BANDES DE CAISSES ENREGISTREUSES
- ABSENCE D'INVENTAIRE
- COMPTABILITÉ DE TIERS
- RECONSTITUTION A POSTERIORI ET IRRÉVERSIBILITÉ DES ÉCRITURES
- MANQUEMENTS MINEURS
- RAPPORT ENTRE IMPÔTS DIRECTS ET TVA

79

### ▪ INSCRIPTION GLOBALE AU LIVRE DES RECETTES :

- Position du problème
- Jurisprudence

✓ « Attendu qu'en effet, une comptabilité n'est probante que si elle présente un ensemble d'éléments cohérents et précis dont la vérification puisse faire apparaître la sincérité et par voie de conséquence l'exactitude des revenus déclarés.

Que tel n'est pas le cas d'une comptabilité comptabilisant les recettes journalières par des inscriptions globales étayées par des rouleaux de caisse ne permettant pas d'identifier les produits vendus et empêchant de la sorte toute liaison avec les achats et données d'inventaire d'un commerce de vente au détail, à multiples points de vente, de pantalons et de ceintures, selon les termes de la requête, mais également au vu de la pièce ... du dossier de polos. » (Civ. Liège, 16 septembre 2002)

80

✓ « Lorsque les recettes réalisées quotidiennement au comptant sont globalisées une fois par jour, il convient qu'elles soient justifiées notamment par l'indication détaillée au livre de recettes des articles vendus, ce qui pouvait se faire aisément en l'espèce en conservant les feuilles volantes reprenant les articles vendus ainsi que les étiquettes autocollantes mentionnant les prix relatifs ... ces mêmes articles.

Le fait pour le contribuable de ne pas conserver ces justificatifs a, selon la Cour, placé l'Administration dans l'impossibilité de vérifier par recoupement l'exactitude du montant global journalier des recettes inscrit au livre de recettes. » (Bruxelles, 2 octobre 1998)

✓ « L'inscription globale des recettes n'est pas suffisante pour rejeter une comptabilité dès lors que d'autres pièces comptables et documents probants existent pour contrôler l'exactitude des revenus déclarés et des dépenses effectuées.

Sur la base de ces éléments de fait, la Cour estime que c'est à tort que la comptabilité a été rejetée comme non probante. Il n'a donc pas été satisfait aux exigences de l'art. 342 C.I.R. » (Gand, 1er décembre 1998)

81

✓ « Le rejet de la comptabilité de la société en raison de l'absence de livre d'inventaire et de livre de recettes, ces dernières étant inscrites sur feuilles volantes, est justifié par le caractère invérifiable des recettes journalières et l'omission de comptabilisation de produits locatifs générés par la sous-location. » (Bruxelles, 20 octobre 2010)

✓ « la Cour d'appel considère qu'au vu des éléments propres au cas d'espèce, le contribuable devait être conscient du fait que sa comptabilité n'avait pas un caractère probant, dès lors que le chiffre d'affaires mentionné dans le livre des recettes ne correspondait pas aux revenus déclarés et ne permettait dès lors pas la vérification de l'exactitude des ses revenus » (Mons, 19 décembre 2008)

✓ « En l'espèce, le livre des recettes reprend des totaux journaliers non détaillés, le détail des opérations de l'exercice en cause est repris dans deux cahiers non cotés et non reliés dont l'un est composé de feuilles volantes regroupées sur un support. Il ne s'agit pas de livres tenus de manière à garantir leur continuité matérielle ainsi que la régularité et la continuité des écritures. Force est de conclure dans ce contexte qu'ils ne produisent pas un ensemble d'éléments cohérents et précis dont la vérification puisse faire apparaître la sincérité et par voie de conséquence l'exactitude des revenus déclarés, de sorte que c'est à bon droit que l'administration a considéré que la comptabilité n'était pas probante » (Liège, 29 avril 2009)

82

#### ▪ LIVRE DE CAISSE :

##### ▪ Position du problème

##### ▪ Jurisprudence

✓ « livre de caisse tenu dans un cahier à feuilles volantes; anomalie grave » (Cour d'Appel de Liège, 06 juin 2001)

✓ « recettes journalières, non appuyées par des documents de caisse » (Cour d'Appel de Gand, 20 novembre 2001)

✓ « l'absence de livre de caisse ne permet pas en soi de conclure à l'existence de bénéfices dissimulés » (Cour d'Appel de Bruxelles, 06 novembre 2008)

✓ « Ce livre de caisse est indispensable pour permettre un contrôle de tous les mouvements des opérations journalières en matière de recettes et de dépenses, notamment lorsque des paiements au comptant sont effectués et que des dépenses sont portées en compte.

Il se déduit de l'absence de livre de caisse que l'exactitude des revenus déclarés et des dépenses effectuées n'est pas matériellement contrôlable. » (Liège, 20 décembre 2007)

83

#### ▪ BANDES DE CAISSES ENREGISTREUSES :

##### ▪ Position du problème

##### ▪ Jurisprudence

✓ « Attendu que le Tribunal estime que la fiabilité de la comptabilité de la demanderesse L. doit s'apprécier en fonction de l'activité qu'elle exerce ou exerçait en tout cas en 1996 et qui était un commerce de grossiste et non de détaillante en vins et spiritueux ;

Attendu qu'il n'est pas d'usage de voir les ventes des grossistes faire l'objet de paiements comptants nécessitant l'utilisation quotidienne d'une caisse enregistreuse et l'impression de tickets ; » (Civ. Namur, 5 novembre 2003)

✓ « La conservation des bandes de caisses enregistrees n'est pas imposée par la législation comptable. En exigeant néanmoins la production de telles pièces, l'Administration veut "non seulement une comptabilité régulière", mais également "une comptabilité contrôlable". Elle ajoute ainsi une condition à la loi. Par conséquent, l'Administration ne pouvait pas rejeter la comptabilité, et il lui était donc interdit de faire usage de la méthode de comparaison. » (Mons, 30 juin 2000)

84

- ✓ « Une comptabilité est probante sur le plan fiscal lorsque les livres et les pièces qui sont présentés par le contribuable forment un tout cohérent, donnent une apparence de sincérité et permettent un contrôle des revenus.

Dans le cas d'espèce, c'est à tort que l'Administration a rejeté la comptabilité au motif que les bandes des caisses enregistreuses qui consignent les recettes journalières ne pouvaient être présentées.

Le fonctionnement des caisses enregistreuses que le contribuable utilise pour enregistrer ses recettes offre suffisamment de garanties pour vérifier la réalité des revenus. Les caisses enregistreuses fonctionnent via des séries ininterrompues de numéros enregistrant les différentes ventes (bons Z) qui permettent d'établir des totaux journaliers (les soi-disant totaux Z). Puisque le contribuable n'est pas en mesure de modifier la numérotation des différentes ventes, il doit être admis que les totaux journaliers représentent le chiffre d'affaires réel. L'exactitude et la fiabilité des recettes journalières peuvent donc être contrôlées de manière suffisante. » (Anvers, 23 mars 1999).

85

- ✓ « Il est vrai, comme le souligne la demanderesse, qu'une comptabilité ne peut pas être considérée comme non probante du seul fait que les bandes de caisse n'ont pas été produites, parce qu'aucune obligation légale ou réglementaire impose la conservation de ces documents. » (Bruxelles, 21 décembre 2006)

- ✓ « qu'au contraire, la seule constatation que les recettes au comptant, comptabilisées globalement une fois par jour, ne sont pas justifiées soit par l'indication détaillée au livre des recettes des articles vendus, soit par la production des pièces de caisse qui peuvent consister en des bandes de caisse enregistreuse, des doubles quittances, des notes de vente, des factures, des tickets, ..., est suffisante pour rejeter la force probante d'une comptabilité » (Mons, 16 octobre 2009)

86

#### ▪ ABSENCE D'INVENTAIRE :

- Position du problème
- Jurisprudence

- ✓ « Qu'au premier janvier 1993 au 31/12/1993 et au premier janvier 1994, le stock renseigné dans les documents auxquels le tribunal a pu avoir égard est fixé à zéro;  
Qu'une absence de tout stock n'apparaît pas vraisemblable dans le domaine d'activité exercée par le premier requérant,

Attendu que la circonstance que le stock n'est pas acté en comptabilité induit une incidence directe sur la réalité et l'exactitude des revenus déclarés pour la période litigieuse;

Que l'absence d'inventaire conduit à devoir considérer que tous les achats d'une période sont vendus au cours de celle-ci; que ce raisonnement est artificiel et abouti, lorsqu'un stock existe au terme de l'exercice, à la détermination de données comptables nécessairement arbitraires et inexactes, que dans ces circonstances, les chiffres déclarés résultant de la comptabilité ne peuvent faire totalement foi et renverser l'aveu émis;

87

*Attendu qu'en outre, le fait de ne pas acter le stock existant au terme de l'exercice prive l'administration de la possibilité d'opérer un contrôle physique de ce stock et d'examiner la concordance de celui-ci avec l'inventaire et avec les achats; que ce système prive la partie défenderesse de toute possibilité de déceler des approvisionnements de marchandises non déclarés;  
Que dans ces conditions, le système comptable produit par les parties requérantes n'apparaît pas comme suffisamment probant; » (Civ. Mons, 24 octobre 2002)*

✓ *« Il n'est pas contesté que l'appelant se contentait de comptabiliser globalement ses recettes et ne tenait pas de livre d'inventaires. Eu égard à la diversité des produits vendus, une telle inscription globale ne permet pas le contrôle de la sincérité de la comptabilité du requérant. Celle-ci ne peut être considérée comme probante. » (Liège, 28 avril 2010)*

✓ *« A cet égard, l'absence d'inventaire ne peut suffire à écarter la comptabilité, dès lors que les comptes sont précis, cohérents et fiables et que les pièces justificatives ont pu être produites et vérifiées » (Mons, 5 février 2008)*

88

✓ *Tempérament : l'absence de livre d'inventaire peut être sans incidence sur le caractère probant d'une comptabilité, s'il est possible de déterminer le montant exact des revenus imposables, au moyen de pièces concordantes et probantes (Cour d'Appel de Bruxelles, 13 décembre 2000)*

89

#### ▪ COMPTABILITÉ DE TIERS :

- Position du problème
- Jurisprudence

✓ *« Lorsque l'Administration a pu constater dans le cadre d'une instruction judiciaire ouverte à charge d'un chevillard, en marge d'une comptabilité officielle, l'existence d'une comptabilité occulte faisant apparaître des ventes sans facture à un boucher-charcutier, et, que les déclarations faites au cours de l'enquête pénale par le chevillard et ses préposés confirmer la réalité de ces opérations sans facture, le fonctionnaire taxateur peut prendre ces achats occultes en considération pour l'établissement de la base imposable. La preuve contraire appartient au contribuable qui doit opposer à ces présomptions corroborées des éléments probants. » (Mons, 7 mai 1993).*

✓ *« L'information concernant des livraisons en noir, qui est décelée dans les écritures d'un fournisseur, a le caractère d'un simple renseignement. Un redressement fiscal n'est pas possible à défaut d'éléments complémentaires qui viendraient confirmer le contenu de cette information. » (Anvers, 14 septembre 1992).*

90

- ✓ « Les documents et renseignements puisés régulièrement dans la comptabilité d'un tiers peuvent fonder des présomptions opposables au contribuable lorsqu'ils sont confortés par des éléments de nature à en assurer la réalité et à les considérer au titre de fait connu, ce qui est le cas en l'espèce. » (Bruxelles, 30 novembre 2011)
- ✓ « Par ailleurs, c'est à juste titre que le premier juge a considéré que l'Etat belge pouvait se fonder sur des éléments puisés dans la comptabilité d'un tiers dès lors que ceux-ci étaient corroborés par d'autres éléments tirés notamment de la comptabilité de l'appelante et de ses déclarations. » (Mons, 22 février 2013)
- ✓ « Que les appelants se méprennent sur les règles de preuve en matière fiscale lorsqu'ils reprochent à l'intimé d'avoir violé l'article 340 du CIR/92 en se basant uniquement sur les données de la comptabilité d'un tiers non corroborés par d'autres éléments » (Liège, 25 mai 2011)

91

#### ▪ RECONSTITUTION A POSTERIORI ET IRRÉVERSIBILITÉ DES ÉCRITURES:

- Position du problème
- Jurisprudence

- ✓ « En l'espèce, le requérant conteste les cotisations sur base indiciaire établies à son encontre par l'administration, au motif d'une part, que celle-ci a fait preuve d'arbitraire dans la fixation de ses dépenses de ménage, dépenses par ailleurs modifiées à trois reprises par ladite administration, et d'autre part, qu'elle ne prend en compte sa nouvelle comptabilité, indisponible au moment du recours administratif en raison des manquements de son précédent comptable. Après examen, la Cour, si Elle rejette la nouvelle comptabilité du requérant pour absence de garantie d'exactitude, n'en admet pas moins le grief d'arbitraire, aucune explication n'ayant été fournie par l'administration quant à l'établissement des dépenses de ménage. » (Bruxelles, 16 mai 2002)

92

- ✓ « reconstitution de la comptabilité APRES établissement de la cotisation litigieuse. » (Liège, 21 janvier 2008)
- ✓ « Attendu qu'une telle comptabilité établie à postériori et contenant de nombreuses contradictions ne constitue pas la preuve du montant exact des revenus imposables et des autres éléments à envisager dans le chef de l'appelante au sens de l'article 352CIR 92 » (Liège 18 avril 2012)

93

▪ **MANQUEMENTS MINEURS :**

- Position du problème
- Jurisprudence

✓ « Attendu qu'une comptabilité comportant des erreurs ou même des irrégularités ne doit pas, pour ces raisons, être automatiquement considérée comme non probante ;

Attendu que pour pouvoir être rejetée par l'Administration, une comptabilité doit présenter in concreto des erreurs, des lacunes, des anomalies ou des irrégularités graves et sérieuses qui laissent à penser que la comptabilité ne peut valablement faire preuve des charges et bénéfices déclarés ; qu'en d'autres termes, les défauts dont seraient éventuellement entachés les comptes, ou une partie de ceux-ci, doivent nécessairement mettre l'agent taxateur dans l'impossibilité de déterminer les revenus réellement imposables » (Civ. Liège, 11 mars 2003).

✓ « irrégularités minimales : les stocks étaient repris de manière globale dans les livres et le détail était tenu sur support informatique. » (Liège 21 avril 2005)

94

✓ « Absence de livre de solde spécifique : exigence non prévue par la loi. » (Liège 22 septembre 2005)

✓ « Une comptabilité contenant des irrégularités ne doit pas toujours nécessairement être rejetée comme non probante. La comptabilité perd son caractère probant, non pas dès qu'une seule erreur est relevée, mais lorsque les erreurs, quel que soit leur nombre, sont suffisamment significatives pour démontrer que la comptabilité n'est pas fiable » (Liège, 17 septembre 2008)

95

▪ **RAPPORT ENTRE IMPÔTS DIRECTS ET TVA :**

- Position du problème
- Jurisprudence

✓ « L'Administration est fondée à établir l'impôt sur les revenus professionnels d'un agriculteur conformément aux barèmes forfaitaires, et à considérer la comptabilité comme non probante si cette comptabilité n'est pas composée d'un ensemble cohérent de documents permettant de vérifier la sincérité et l'exactitude des comptes qui sont tenus. Le point de vue de l'Administration de la T.V.A. ne lie aucunement celle des Contributions directes étant donné que celle-ci a pour tâche de procéder à ses propres enquêtes. » (Gand, 22 février 1996).

96

✓ « Attendu que par ailleurs, les services de la partie défenderesse ont constaté que les souches fiscales T.V.A. n'étaient pas délivrées pour la fourniture de plats du jour à consommer sur place ;

Que bien qu'une telle obligation ne soit pas imposée par la réglementation en matière d'impôts directs, celle-ci existe malgré tout objectivement ;

Attendu que le fait de ne pas établir de telles souches constitue une carence sur le plan de la structure du système comptable tenu par la deuxième requérante; que de même, la non conservation de documents dressés (bandes de contrôle), quoique non imposée par la réglementation, constitue une modification à posteriori de ladite structure que rien ne justifie ; » (Civ. Mons, 19 septembre 2002).

97

## VI. SE PRÉPARER ET SE DÉFENDRE

98

## EN MATIÈRE DE TVA

- QUE FAIRE FACE À UNE TAXATION D'OFFICE ?
- QUE FAIRE FACE À L'APPLICATION D'UNE PRÉSUMPTION LÉGALE ?
- QUE FAIRE FACE À UN PROCÈS-VERBAL DE CONSTAT ?
- QUE FAIRE SI LE CONTRÔLEUR CONTESTE LE CARACTÈRE PROBANT DE LA COMPTABILITÉ ?
- LE PRINCIPE DE BONNE ADMINISTRATION ET LA TVA

99

▪ QUE FAIRE FACE À UNE TAXATION D'OFFICE ?

▪ Une régularisation avant la notification de l'imposition d'office pourrait encore éventuellement être possible.

▪ A défaut, on examinera le respect des conditions d'application de la taxation d'office.

○ Illustrations :

✓ « La taxation d'office est légalement établie lorsque le contribuable, pour quelque raison que ce soit (en l'espèce: le vol des pièces comptables dans le véhicule du contribuable), reste en défaut en tout ou en partie de satisfaire aux obligations imposées par ou en exécution du Code TVA concernant la tenue, la délivrance, la conservation ou la communication des livres ou documents conformément à l'art. 66, al. 1er C.TVA. Puisque les raisons de la non-communication ne jouent aucun rôle, le fisc ne doit pas prouver que le contribuable a refusé de présenter ces pièces ou qu'il avait des intentions frauduleuses. » (Anvers, 4 novembre 1996)

100

✓ « L'assujetti était donc tenu de conserver les bandes de caisse enregistreuse à la fois en tant que documents relatifs à l'activité au sens de l'article 60, alinéa 2, du Code de la TVA, mais aussi en tant que seules pièces justificatives des inscriptions figurant au livre de caisse en vertu de l'article 6 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises. Comme il ne s'est pas conformé à ces dispositions, la taxation d'office était justifiée » (Liège, 28 novembre 2012)

✓ « La procédure de taxation d'office constitue une faculté et en l'espèce, l'administration avait décidé d'y recourir en l'absence de dépôt de déclaration tout en laissant toutefois un dernier délai au contribuable pour le dépôt de celles-ci. Force est de constater que l'appelant a décerné une contrainte sans attendre le délai qu'il avait lui-même fixé. Ce faisant et sans qu'il faille examiner si le délai de huit jours fut respecté dans le chef de l'intimée, il ne pouvait justifier le recours à la taxation d'office. » (Mons, 10 mars 2011)

✓ « La non-tenue du journal des recettes, la non-conservation des documents de transport et l'absence de crédibilité des inventaires, constatées dans un procès-verbal communiqué à l'assujetti, autorisent l'Administration à recourir à la taxation d'office, conformément à l'art. 66, al. 1er C.TVA. » (Gand, 8 février 1995).

101

▪ Si tel est le cas, on vérifiera le strict respect de la procédure par l'administration fiscale.

○ Illustrations :

✓ « Est nulle la taxation d'office, visée à l'art. 67, al. 2, C.TVA., lorsqu'il a été procédé à celle-ci avant l'expiration du délai d'un mois, prévu aux art. 1er et 2 de l'A.R. n° 9 du 12 mars 1970 relatif à la taxation d'office en matière de T.V.A. Est sans pertinence à cet égard le fait que le redevable ait fait des observations par écrit avant que l'imposition ait été établie. » (Cass., 28 décembre 1984)

✓ « Le seul fait que la proposition de taxation d'office fasse état de ce que le journal des recettes n'est pas tenu régulièrement est insuffisant pour permettre à l'assujetti de faire valoir des observations circonstanciées, d'autant que le procès-verbal constate d'autres irrégularités, sur lesquelles l'assujetti n'a pu se défendre. Le délai d'un mois laissé au contribuable ne peut donc commencer à courir et la signification de la décision d'office est dès lors irrégulière » (Liège, 28 mars 1988)

102

✓ « D'après le Tribunal il est donc clair que les conditions légales pour fixer une taxation d'office sont bel et bien réunies. La demanderesse prône également que dans la notification de taxation d'office il a été omis de communiquer préalablement le montant des amendes. De ce fait le commandement signifié serait nul. Le Tribunal estime que la notification est en effet nulle mais que cette nullité ne se rapporte qu'à l'élément qui n'est pas mentionné en l'espèce à savoir l'amende. » (Civ. Anvers, 22 avril 2002).

✓ « En vertu de l'article 351 CIR, l'administration peut recourir à l'imposition d'office dans l'hypothèse où le redevable s'est abstenu de fournir les renseignements demandés en vertu de l'article 222 CIR dans le délai d'un mois après l'envoi de la demande. Le contribuable qui conteste la légitimité de la taxation d'office en raison du fait qu'il aurait répondu à temps à la demande de renseignements supporte la charge de la preuve pour ce qui concerne les faits qu'il invoque et notamment qu'il a fourni ces renseignements dans le délai imparti. » (Cassation, 21 février 2003)

✓ « Le fait que le contribuable ait déclaré dans le délai légal d'un mois qu'il n'était pas d'accord avec l'avis de rectification, tout en n'ayant répondu que partiellement aux éléments contenus dans l'avis de rectification, ne donne pas le droit à l'administration d'établir une imposition d'office » (Anvers, 18 décembre 2012)

103

▪ SI TEL EST LE CAS, ON TENTERA DE DÉMONTRER LE CARACTÈRE EXAGÉRÉ DE LA TAXATION.

○ Illustrations :

✓ « L'assujéti, taxé d'office, ne rapporte pas la preuve du caractère exagéré de la taxation d'office, dès lors qu'il ressort des documents produits que l'Administration a notamment tenu compte d'une marge bénéficiaire inférieure à la marge bénéficiaire moyenne admise pour une période antérieure et de l'absence de bénéfice pour la liquidation du stock de marchandises. » (Gand, 8 février 1995).

✓ « L'assujéti peut renverser la taxation d'office en faisant la preuve du caractère exagéré de celle-ci au moyen de documents probants. L'Administration ne doit pas tenir compte de simples prétentions, affirmations, suppositions et supputations dont l'authenticité ne peut pas être vérifiée. » (Anvers, 4 novembre 1996)

104

✓ « Il n'y a pas eu de retenue de précompte professionnel alors qu'aucune déclaration même tardive n'avait été rentrée par les requérants, l'administration a établi une taxation d'office arbitraire. Cette taxation repose en effet sur une unique déclaration extrêmement sommaire d'un tiers non étayée par des documents. L'administration n'ayant (à tort) pas jugé opportun d'investiguer plus avant. Il résulte de ces éléments que cette imposition litigieuse doit être annulée parce qu'elle a été établie de manière arbitraire » (Liège, 13 janvier 2010)

✓ « En cas de taxation d'office par signes et indices, il appartient au contribuable de fournir la preuve contraire, mais l'imposition ne peut pas être arbitraire  
Certes, l'administration prétend que l'agent taxateur a tenu compte de quelques éléments connus et de trois postes forfaitaires distincts. Mais si l'agent taxateur a bien tenu compte de tous ces éléments, cela ne ressort pas de la notification d'imposition d'office, qui ne mentionne aucun élément sur la base duquel le montant des coûts de subsistance a été établi. » (Bruxelles, 15 mai 2013)

105

▪ QUE FAIRE FACE À L'APPLICATION D'UNE PRÉSUMPTION LÉGALE ?

▪ On examinera en premier lieu le respect des conditions d'application de la présomption.

▪ Si tel est le cas, il s'agira de rapporter la preuve contraire.

○ Illustrations :

✓ « Ne constitue nullement une cascade de présomption arbitraire, le fait pour l'Administration de reconstituer, comme en l'espèce, un chiffre d'affaire en y incluant la TVA, celle-ci étant supposée payée au moment de la réalisation dudit chiffre. Le présent recours est donc rejeté » (Liège, 28 juin 2002).

✓ « Une présomption légale doit être basée sur un fait certain et connu. Si l'administration applique cette présomption légale, elle ne peut se baser sur des données qui sont elles-mêmes le résultat d'une présomption, à savoir, en l'espèce, que la majorité - par ailleurs arbitrairement déterminée - des achats effectués au moyen de la carte client de la campagne de l'assujetti ont été effectués pour l'assujetti lui-même. » (Mons, 27 mars 2008)

106

✓ « le Tribunal rejette cependant cette dernière position. Pour Lui, en effet, l'Administration de la TVA se méprend quant à la nature exacte de la rectification opérée par les contributions directes : cette dernière a en effet conduit à une majoration du revenu imposable et non des recettes du requérant. Il en résulte que l'Administration a erronément déduit du supplément de revenus un fait certain par ailleurs non corroboré par d'autres éléments de preuves. L'opposition à contrainte est donc validée par le Tribunal. » (Civ. Bruxelles, 7 mars 2001).

✓ « Après examen, le Tribunal donne partiellement raison à la requérante. Si pour Lui, en effet, l'Administration a, à juste titre, considéré que la comptabilité de la requérante n'était pas probante, elle a effectivement par contre fait usage d'arbitraire dans la reconstitution du chiffre d'affaire litigieux. Pour le Tribunal, en effet, et comme le laissait entendre la requérante, le nombre de plats soumis à la taxe a été surévalué en suite du non-respect par l'Administration de son critère de travail lequel était pourtant tout à fait raisonnable. La contrainte litigieuse est donc annulée. » (Civ. Liège, 27 mai 2002).

✓ « L'assujetti qui entend faire valoir qu'il n'a jamais acheté les véhicules doit, pour renverser la présomption légale de l'article 64 C.T.V.A. apporter la preuve contraire et non se contenter de simples allégations » (Bruxelles, 7 octobre 2010)

107

▪ QUE FAIRE FACE À UN PROCÈS-VERBAL DE CONSTAT ?

▪ On veillera scrupuleusement à ce que les PV ne soient pas volontairement tronqués, incomplets ou inexacts.

- Rappel : leur valeur est limitée aux constatations personnelles des fonctionnaires qui le signent.
- Une attention particulière sera portée à la manière dont ils sont rédigés (souvent un doux mélange de constats et de déductions)

▪ On évitera de signer le PV pour accord à la hâte

✓ « Cette lecture est rejetée par la Cour de cassation qui considère, au contraire, que lorsque le redevable marque son désaccord sur un procès-verbal, il naît entre ce redevable et l'administration une contestation qui peut faire l'objet d'une action introduite devant le tribunal compétent. » (Cassation, 13 avril 2012)

108

- Si le contrôleur a agi dans les limites de ses pouvoirs, on tentera de contredire ses déductions, le cas échéant.

- Illustrations :

✓ « le procès-verbal dressé par l'agent verbalisateur fait foi, jusqu'à preuve du contraire et pour autant que ledit procès-verbal reprenne des constatations matérielles effectuées par l'agent lui-même. En l'espèce, la requérante postule la réduction de la base imposable calculée par l'Administration, au motif qu'elle est à même de pouvoir établir la preuve de ses dires et que l'Administration a admis lors d'un précédent jugement avoir pu commettre des erreurs. Après examen au cas par cas des éléments dont la requérante revendiquait la déduction, examen au regard de nouvelles pièces mais également du procès-verbal à l'origine de la taxation, le Tribunal reconnaît le bien-fondé du recours et accorde les déductions demandées » (Civ. Bruxelles, 20 septembre 2001).

✓ « Aucune disposition légale n'oblige un fonctionnaire à rédiger son procès-verbal dans un délai déterminé. Un procès-verbal ne perd pas nécessairement sa force probante du fait qu'il a été établi environ un an après les faits. » (Civ. Bruges, 2 avril 2001)

109

✓ « La force probante légale particulière d'un procès-verbal ne s'étend pas aux conséquences et aux présomptions que les verbalisants tirent de leurs constatations. Les conséquences tirées de ces constatations, notamment la violation de l'art. 22 de l'A.R. n° 1 du 23 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la T.V.A. et de l'art. 61 C.T.V.A., ne sont dès lors pas couvertes par la force probante particulière du procès-verbal. » (Civ. Bruxelles 13 avril 2000)

✓ « Les procès-verbaux que les fonctionnaires compétents de l'Administration fiscale établissent en vue de prouver les infractions à la TVA, ainsi que les faits qui prouvent ou contribuent à prouver que la taxe ou l'amende fiscale est due, ne sont pas frappés de nullité par le seul motif qu'aucune copie des pièces auxquelles les procès-verbaux se réfèrent n'a été jointe lors de leur signification faite au redevable » (Cass., 17 septembre 1998)

✓ « Il relève que cependant, la force probante du procès-verbal ne s'étend pas aux déductions que les verbalisants tirent de leurs constatations: ces déductions restent soumises au contrôle des tribunaux comme toutes autres déductions » (Namur, 29 mars 2012)

110

- Que faire si le contrôleur conteste le caractère probant de la comptabilité ?

- Les manquements constatés sont-ils de nature à permettre au contrôleur d'en déduire ipso facto que la comptabilité n'est pas probante ?

- Si tel est le cas, on demandera au contrôleur la possibilité d'y remédier dans les meilleurs délais (piste privilégiée en cas de force majeure)

- Si cela n'est pas autorisé par le contrôleur, on tentera de contredire la taxation en utilisant, au cas par cas, les arguments susceptibles d'être utilisés.

111

▪ LE PRINCIPE DE BONNE ADMINISTRATION ET LA TVA

▪ Applications jurisprudentielles :

✓ « L'appelante reste en défaut de prouver devant la cour que sa comptabilité, telle que tenue pour la période ici litigieuse, aurait été pour des périodes antérieures qualifiée de comptabilité régulière lors de contrôles antérieurs à la TVA et en impôts directs » (Bruxelles, 29 novembre 2002)

✓ « Certes les principes généraux de bonne administration, qui s'imposent à l'administration des Finances, comportent le droit à la sécurité juridique, qui implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme une règle fixe de conduite et d'administration et en vertu duquel les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître en son chef ; Pour pouvoir se prévaloir d'une telle attitude l'assujetti doit toutefois démontrer qu'au cours des contrôles précédents, le caractère probant de la comptabilité avec les défauts manifestes tels que constatés dans le procès-verbal n'a malgré cela pas été mis en cause par l'administration » (Bruxelles, 17 septembre 2003)

112

✓ « Le principe de bonne administration a d'autant moins été violé qu'il ressort du n° 3 de l'exposé des faits que le procès-verbal litigieux (visant 1999 et 2000) a été précédé d'un autre procès-verbal (visant 1998) envoyé à l'intéressé en mai 1999 c'est-à-dire au début de la période faisant l'objet du présent litige.

Or, dans ce premier procès-verbal, le contrôleur reprochait déjà à l'intéressé ses manquements en matière de tenue de la comptabilité. Ainsi, l'administration non seulement n'a en aucune façon induit monsieur H en erreur, mais a au contraire attiré son attention sur les graves imperfections de sa comptabilité. » (Bruxelles, 28 octobre 2009)

✓ « Certes, les principes de bonne administration, qui comprennent le droit à la sécurité juridique, s'imposent à l'administration fiscale. Le droit à la sécurité juridique n'implique toutefois pas, en règle, que le contribuable puisse se prévaloir, pour exiger l'application d'un régime contraire à la loi, de l'apparence créée par des circulaires de l'administration, cette apparence n'ayant pu faire naître dans son chef la conviction justifiée que l'administration renonçait à l'application stricte de la loi » (Cassation, 18 décembre 2009)

113

✓ « La société invoque également le principe de bonne administration au motif que l'administration aurait par le passé accepté ses déclarations. Le Tribunal déclare que l'éventuelle tolérance de l'administration ne peut entraîner une violation des règles relatives à la charge de la preuve. » (Mons, 27 avril 2011)

114