

leen kennis geven van de inkomsten, maar ook van de andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke werden aangegeven in een geldige aangifte ofwel schriftelijk werden erkend.

Het ambtshalve opwerpen van de afwezigheid van een bericht van wijziging betreft geenszins een geschil waarvan de partijen bij conclusie het bestaan hebben uitgesloten.

Bovendien heeft de rechtbank zich enkel gebaseerd op elementen die haar regelmatig zijn voorgelegd en werden de rechten van verdediging gerespecteerd door de heropening der debatten.

De oorzaak van de vordering van eisers is de bestreden aanslag en het voorwerp is de vernietiging van de bestreden beslissing in de mate dat de bedrijfsverliezen geleden in Kongo tijdens de jaren 1960-1964 tot beloop van 47 554 000 BEF niet van hun bedrijfsinkomsten werden afgetrokken.

Binnen de perken van het geschil moet de rechtbank in zaken van openbare orde ambtshalve alles opwerpen.

Aangezien het voorwerp van de betwisting de gedeeltelijke vernietiging is van de bestreden aanslag en aangezien de rechtbank noch het voorwerp noch de oorzaak van de vordering mag wijzigen, moet de rechtbank ambtshalve opwerpen dat geen bericht van wijziging is gestuurd doch mag zij de aanslag slechts gedeeltelijk nietig verklaren.

Artikel 346 W.I.B. 1992 is van openbare orde zodat de afwezigheid van een bericht van wijziging desnoods ambtshalve dient vastgesteld te worden (Cass. 18 januari 1990, *R.W.* 1989-1990, 1461).

Het staat vast dat geen bericht van wijziging van aangifte werd verstuurd alvorens de bestreden aanslag te vestigen.

Deze wijziging werd evenmin schriftelijk erkend door eisers.

Aangezien geen bericht van wijziging werd verzonden en de wijziging evenmin schriftelijk werd erkend door eisers, is deze aanslag dan ook gedeeltelijk nietig.

Om die redenen :

De rechtbank,

Rechtdoende op tegenspraak.

Alle andere en strijdige middelen verwerpend.

Verklaart de vordering als volgt gegrond wat betreft de bestreden aanslag voor aanslagjaar 1996.

Wijzigt de bestreden beslissing en opnieuw beslissende.

Vernietigt de bestreden aanslag voor aanslagjaar 1996 in de mate dat de bedrijfsverliezen geleden in Kongo tijdens de jaren 1960-1964 tot beloop van 47 554 000 BEF niet van hun bedrijfsinkomsten werden afgetrokken.

Beveelt de herberekening van de bestreden aanslag.

Note

Le pouvoir du juge fiscal de soulever d'office des moyens non invoqués par le contribuable dans la procédure issue des lois de mars 1999

1. La décision annotée est frappée d'appel.

2. Dans leur réclamation devant le directeur des contributions puis, après le rejet de leur réclamation, dans leur requête devant le tribunal de première instance d'Anvers, les contribuables demandaient l'annulation partielle d'une cotisation à l'impôt des personnes physiques établie à leur charge, dans la mesure où l'administration n'avait pas tenu compte des pertes récupérables qu'ils avaient mentionnées dans leur déclaration.

Durant l'instruction de la cause, le tribunal relève, sans que les parties en aient fait état dans la requête introductive d'instance ou dans leurs conclusions, que l'administration n'a pas adressé d'avis de rectification de la déclaration aux contribuables avant d'établir la cotisation, en violation de l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R.).

Après avoir rouvert les débats pour permettre aux parties de s'expliquer sur cette question, le tribunal décide que l'article 346 du C.I.R. est d'ordre public et qu'il doit en soulever d'office la violation.

Le tribunal constate cependant que les contribuables ne poursuivaient devant lui que l'annulation partielle de la cotisation attaquée et qu'il ne lui appartient pas de modifier l'objet de la demande. Le tribunal annule dès lors partiellement la cotisation, dans la mesure demandée par les contribuables, pour violation de l'article 346 du C.I.R.

3. La décision annotée se prononce ainsi sur l'étendue des pouvoirs du juge fiscal dans la procédure judiciaire issue des lois de réforme de mars 1999⁽¹⁾,

(1) Loi du 15 mars 1999 «relative au contentieux en matière fiscale» et loi du 23 mars 1999 «relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale» (*M.B.*, 27 mars 1999), ci-après «les lois de réforme de mars 1999». Pour un commentaire général de cette réforme, voy. notamment : V. DAUGINET (ed.), K. SPAGNOLI (ed.), W. HUBER et I. BOLLINGH, *De nieuwe fiscale procedure – Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Biblo, 1999; R. FORESTINI, *La réforme de la procédure fiscale par les lois des 15 et 23 mars 1999*, Bruylant, 1999; L. HERVE, *La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999*, Kluwer, 2001; J.-P. MAGREMANNE, D. LAMBOT, M. MARLIÈRE et B. DE CLIPPEL, *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*, Kluwer, 2000; Th. AFSCHRIJFT et M. IGALSON, «La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999», *J.T.*, 1999, pp. 489 et s.; P. VAN ORSHOVEN, «De onmogelijke hervorming van het fiscaal procesrecht II», *A.F.T.*, 1999, pp. 171 et s. En ce qui concerne spécialement la phase judiciaire de la procédure, voy. également A. DECROËS, «La procédure judiciaire fiscale», *J.D.F.*, 2000, pp. 257 et s. et 2001, pp. 5 et s.; J. LINSMEAU, «Les conséquences et effets pratiques de l'application du Code judiciaire à la nouvelle procédure fiscale», in *La nouvelle procédure fiscale et sa pratique*, éd. Jeune barreau de Bruxelles, 1999, pp. 117 et s.

et spécialement sur son pouvoir de soulever d'office des moyens tirés de la violation de la loi fiscale.

4. Cette question avait fait couler beaucoup d'encre sous le régime antérieur à la réforme de 1999, en matière d'impôts sur les revenus.

Les articles 377 à 392 du C.I.R., abrogés par la réforme ⁽²⁾, soustrayaient le recours judiciaire en matière d'impôts sur les revenus au droit commun, à deux points de vue. D'une part, le contribuable ne pouvait s'adresser au juge que sous la forme d'un recours, porté devant la cour d'appel, contre la décision du directeur des contributions statuant sur sa réclamation ⁽³⁾. D'autre part, le contribuable ne pouvait invoquer devant le juge que les griefs qu'il avait déjà invoqués devant le directeur ou que celui-ci avait examinés d'office, sous une double réserve : les griefs de forclusion du droit d'établir l'impôt et de la violation de l'autorité de la chose jugée pouvaient être invoqués à tout moment ⁽⁴⁾; les griefs déduits de la contravention à la loi ou de la violation des formes de procédure prescrites à peine de nullité pouvaient être invoqués dans les soixante jours du dépôt par l'administration du dossier au greffe de la cour d'appel ⁽⁵⁾.

On déduisait de ces règles que, en dépit du caractère d'ordre public de l'impôt, le juge ne pouvait soulever d'office des griefs non invoqués par le contribuable, sauf ceux de la forclusion et de la violation de l'autorité de la chose jugée ⁽⁶⁾.

5. Les lois de réforme de mars 1999 abrogent les articles 377 à 392 du C.I.R. et ramènent la procédure judiciaire en matière d'impôts sur les revenus

dans le giron du droit commun, c'est-à-dire du Code judiciaire ⁽⁷⁾.

6. Le nouvel article 1385 *undecies* du Code judiciaire maintient une règle particulière en la matière en prévoyant que, dans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi.

L'introduction du recours administratif préalable imposé par l'article 1385 *undecies* du Code judiciaire n'est toutefois qu'une condition de recevabilité de la demande en justice ⁽⁸⁾; celle-ci n'est désormais plus un recours contre la décision du directeur mais une action tendant à l'annulation, totale ou partielle, de la cotisation à l'impôt (telle que réduite, le cas échéant, par le directeur).

Plus rien n'interdit dès lors au contribuable d'invoquer devant le tribunal des griefs qui n'ont pas été soumis au directeur ou examinés d'office par lui.

Le contribuable peut en outre étendre ou modifier en cours d'instance la demande qu'il a introduite devant le tribunal, dans les limites prévues par l'article 807 du Code judiciaire. En vertu de cet article, « la demande dont le juge est saisi peut être étendue ou modifiée, si les conclusions nouvelles, contradictoirement prises, sont fondées sur un fait ou un acte invoqué dans la citation, même si leur qualification juridique est différente » ⁽⁹⁾. L'application de cette disposition au contentieux des impôts directs depuis les lois de réforme de mars 1999 a déjà fait

⁽²⁾ Article 97, alinéa 9, de la loi du 15 mars 1999.

⁽³⁾ C.I.R., article 377, avant son abrogation par la loi du 15 mars 1999.

⁽⁴⁾ Voy. notamment Cass., 28 juin 1996, *Pas.*, 1996, I, n° 268; Cass., 21 février 1956, *Pas.*, 1956, I, 644; Cass., 3 septembre 1968, *Pas.*, 1969, I, 4. Il faut y ajouter la contrariété du droit interne avec une disposition du droit communautaire (solution découlant d'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 14 décembre 1995, C-312/93, *Peterbroeck, Rec.*, 1995, I, 4.615) et, en matière de taxes communales, l'absence de titre pour établir une imposition, en raison de l'absence d'entrée en vigueur du règlement-taxe ayant servi de base à l'imposition contestée (voy. Cass., 13 mars 2003, R.G., n° E.01.0074.F/5, disponible sur le site internet de la Cour de cassation : www.cass.be).

⁽⁵⁾ C.I.R., articles 377, alinéa 2, 378, alinéa 2 et 381, avant leur abrogation par la loi du 15 mars 1999.

⁽⁶⁾ Voy. Cass., 12 janvier 1996, *Pas.*, 1996, I, n° 28, précédé des conclusions de l'avocat général J.-F. LECLERCQ.

⁽⁷⁾ Code judiciaire, article 2 : « Les règles énoncées dans le présent Code s'appliquent à toutes les procédures, sauf lorsque celles-ci sont régies par des dispositions légales non expressément abrogées ou par des principes de droit dont l'application n'est pas compatible avec celle des dispositions dudit Code ».

⁽⁸⁾ Voy. J.-P. MAGREMANNE, D. LAMBOT, M. MARLIÈRE et B. DE CLIPPEL, *op. cit.*, n° 461, p. 507; J. LINSMEAU, *op. cit.*, n° 18, p. 127.

⁽⁹⁾ Sous l'empire de la procédure applicable en matière de contributions directes avant les lois de réforme de mars 1999, la Cour de cassation avait décidé que l'article 807 du Code judiciaire n'était pas applicable au recours fiscal devant la cour d'appel : Cass., 16 septembre 1976, *Pas.*, 1977, I, 51.

l'objet de nombreux commentaires⁽¹⁰⁾ et de quelques décisions de jurisprudence⁽¹¹⁾.

7. La procédure civile est gouvernée par le principe dispositif, consacré notamment par les articles 807⁽¹²⁾ et 1138, 2°⁽¹³⁾, du Code judiciaire. En vertu de ce principe, «il revient aux parties d'alléguer et de prouver les faits générateurs de droit qu'elles invoquent soit comme cause de la demande, soit à l'appui d'une défense. Ce sont elles aussi qui fixent leurs prétentions réciproques, l'objet principal et les objets accessoires de la demande»⁽¹⁴⁾.

Cette expression traduit le fait que le droit dont une partie demande l'exécution lui est propre, qu'elle en est le possesseur et qu'elle seule peut en disposer : selon KRINGS et DE CONINCK, «Het ligt in de lijn van dat beschikkingsrecht dat alléén de bezitter [van het recht] bepaalt of en hoe hij het aanwendt, tegenover wie en binnen welke perken hij zulks doet. Het belangrijkste is hier wellicht de beslissing of hij het aanwendt. Hij kan niet gedwongen worden de vordering in te stellen. Hij alleen beslist daarover»⁽¹⁵⁾.

Le principe dispositif, qui découle du caractère accusatoire de la procédure civile⁽¹⁶⁾, est un principe directeur de l'office du juge et des parties dans le procès civil. C'est un postulat du droit judiciaire privé⁽¹⁷⁾. Selon le commissaire royal à la réforme

judiciaire C. VAN REEPINGHEN, «Dans la procédure accusatoire, le procès civil est issu de la volonté des parties. Le demandeur l'introduit sur les moyens qu'il a choisis. Il s'en désiste, sauf exception, sans autorisation du juge à qui il est interdit d'ailleurs de modifier l'objet ou la cause de la demande. S'est-il mépris sur les termes de la contestation, il n'appartient pas au juge de lui en suggérer d'autres; il ne peut juger en deçà ou au-delà de ce qui lui a été demandé ni sur d'autres fondements; l'instance est liée en dehors de lui. Sans doute, l'action une fois introduite, il n'est pas maître d'en négliger l'arbitrage et quelque initiative est laissée à sa discrétion. Il déclarera d'office inadmissible une demande contraire à l'ordre public comme il constatera, même si la partie intéressée omet de s'en prévaloir, les déchéances et nullités résultant des règles ou formalités substantielles qui y touchent»⁽¹⁸⁾.

8. Au «cœur» du principe dispositif, figure l'interdiction, pour le juge, de modifier l'objet et la cause de la demande. Pour reprendre les mots du procureur général près la Cour de cassation Krings, «c'est ici que le pouvoir de disposition apparaît dans toute sa plénitude»⁽¹⁹⁾. Il y a pour le juge interdiction absolue de modifier la demande⁽²⁰⁾. Le juge ne peut statuer sur des choses non demandées ou adjuger plus qu'il n'a été demandé; ce faisant, il statuerait *ultra petita*.

(10) Voy. notamment J.-P. MAGREMANNE, D. LAMBOT, M. MARLIÈRE et B. DE CLIPPEL, *op. cit.*, n°s 499 et s., pp. 548 et s.; Th. AFSCHRIJF et M. IGALSON, *op. cit.*, n°s 59 et s., pp. 499 et s.; J. LINSMEAU, *op. cit.*, n°s 60 et s., pp. 154 et s.; voy. également, pour le point de vue de l'administration, la circulaire n° Ci.RH. 863/530.827 du 18 septembre 2000 commentant la réforme de mars 1999, *Bull. contr.*, 2000, pp. 1761 et s., spéc. n°s 145 à 149; l'application de cette disposition au contentieux fiscal fait l'objet de très nombreuses discussions, comme en témoigne le compte rendu d'un forum de discussion organisé par le *T.F.R.* le 19 mars 2003 sur le thème du rôle des parties devant le tribunal fiscal : «Verslag discussieforum 19 maart 2003 – De rol van de partijen voor de fiscale rechtbank», *T.F.R.*, 2003, pp. 415 et s.

(11) Voy. les décisions recensées par H. LOUVEAUX et P. VANDERMOTTEN, «La nouvelle procédure judiciaire devant les juges du fond en matière de "contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt" – Examen de jurisprudence», cette *Revue*, 2002, pp. 5 et s., spéc. p. 22.

(12) Voy. Cass., 26 février 1975, *Pas.*, 1975, I, 665, et les conclusions de l'avocat général Lenaerts, publiées avant l'arrêt à la date de celui-ci dans *Arr. Cass.*, 1975.

(13) Aux termes de cette disposition, il y a «possibilité de pourvoi en cassation pour contravention à la loi : ... 2° s'il a été prononcé sur des choses non demandées ou adjugé plus qu'il n'a été demandé». La Cour de cassation avait décidé que l'article 1138, 2°, du Code judiciaire n'était pas applicable à l'ancien recours contre la décision du directeur, au motif que «les conditions et l'objet du recours devant la cour d'appel en matière d'impôts sur les revenus, ainsi que le rôle de cette juridiction, sont déterminés par les dispositions particulières des articles 377 à 385 du Code des impôts sur les revenus (1992)» (Cass., 12 décembre 1996, *Pas.*, 1996, I, n° 507; voy. également Cass., 24 avril 1997, *Rev. Dr. commun.*, 1998, p. 62). La procédure judiciaire en matière fiscale étant désormais régie par le Code judiciaire, l'article 1138, 2°, de ce Code lui est désormais en principe applicable (*comp.*, en matière d'impôts indirects : Cass., 11 février 1994, *T. Not.*, 1994, p. 387, note).

(14) A. FETTWEISS, *Manuel de procédure civile*, 2° éd., éd. Fac. droit de Liège, 1987, n° 13, p. 21.

(15) E. KRINGS et B. DE CONINCK, «Het ambtshalve aanvullen van rechtsgronden», *T.P.R.*, 1982, pp. 655 et s., spéc. n° 5, p. 657.

(16) E. KRINGS, «L'office du juge dans la direction du procès», *J. T.*, 1983, pp. 513 et s., spéc. n° 4, p. 513.

(17) Voy. H. BOULARBAH, «La cause – Le rôle respectif du juge et des parties dans l'allégation des faits et la détermination de la norme juridique applicable à la solution du litige», in *Le rôle respectif du juge et des parties dans le procès civil*, Bruylant, 1999, pp. 91 et s., spéc. n° 1, p. 92; C. VAN REEPINGHEN, *Rapport sur la réforme du Code judiciaire*, t. I, Bruxelles, 1964, p. 246.

(18) C. VAN REEPINGHEN, *op. cit.*, pp. 246-247.

(19) KRINGS, «L'office du juge ...», *op. cit.*, n° 12, p. 515; KRINGS, «L'office du juge – Evolution – Révolution ou tradition», *J. T.*, 1993, pp. 17 et s., spéc. p. 18.

(20) KRINGS, «L'office du juge ...», *op. cit.*, n° 12bis, p. 515 et n° 17, p. 517.

Par l'objet de la demande, on entend la prétention dont on demande la consécration⁽²¹⁾, ce à quoi le demandeur prétend avoir droit⁽²²⁾.

La cause de la demande consiste, selon la majorité de la doctrine moderne, dans l'ensemble des faits invoqués par le demandeur auxquels s'attachent des conséquences juridiques⁽²³⁾.

9. Le principe dispositif doit se combiner avec un autre principe fondamental du droit judiciaire, souvent exprimé par l'adage *jura novit curia* : il appartient au juge d'appliquer aux faits dont il est régulièrement saisi la règle de droit sur la base de laquelle il accueillera ou rejettera la demande. Le juge a le devoir d'appliquer le droit aux faits que les parties lui soumettent, et de découvrir seul la règle applicable pour trancher le litige⁽²⁴⁾.

Ce faisant, le juge doit cependant rester dans les limites de l'objet de la demande et ne peut en modifier la cause, tels que déterminés par les parties⁽²⁵⁾.

10. En principe, le juge ne peut en outre élever une contestation dont les parties ont exclu l'existence : lorsque, sur un point donné, par exemple la portée d'une disposition légale, il n'existe aucune contestation entre les parties, le juge ne peut agir de sa propre initiative⁽²⁶⁾.

Cette interdiction s'efface en ce qui concerne les dispositions d'ordre public⁽²⁷⁾ : il n'appartient pas aux parties d'écarter l'application de ces dispositions, même de commun accord⁽²⁸⁾ et le juge peut dès lors en toute hypothèse en faire application. Ce faisant, le juge doit néanmoins rester dans les limites de l'objet et de la cause de la demande⁽²⁹⁾.

11. Les lois fiscales étant d'ordre public, le juge peut en cette matière soulever d'office tous les moyens de droit de nature à justifier l'accueil de la demande du contribuable⁽³⁰⁾ ou le rejet de cette demande⁽³¹⁾.

Sous l'empire de l'ancienne procédure fiscale, la jurisprudence en décidait ainsi pour les moyens de droit de nature à justifier la cotisation⁽³²⁾. L'abrogation des dispositions particulières relatives aux griefs nouveaux ne permet plus d'en décider autrement pour les moyens de droit de nature à justifier l'annulation de la cotisation.

12. Conformément au droit commun, le juge fiscal ne peut, ce faisant, modifier ni la cause ni l'objet de la demande, et il doit respecter les droits de la défense.

En vertu du principe imposant le respect des droits de la défense et du principe du contradictoire⁽³³⁾, le

(21) J. LINSMEAU, *op. cit.*, n° 61, p. 155.

(22) E. KRINGS, «L'office du juge ...», *op. cit.*, n° 12, p. 515.

(23) J. LINSMEAU, *op. cit.*, n° 9, p. 123; pour une étude fouillée de la notion de cause de la demande en droit positif, voy. H. BOULARBAH, «La cause – Le rôle respectif du juge et des parties dans l'allégation des faits et la détermination de la norme juridique applicable à la solution du litige», in *Le rôle respectif du juge et des parties dans le procès civil*, Kluwer, 1999, p. 91; voy. également E. KRINGS, «L'office du juge ...», *op. cit.*, n° 14 et s.; J. VAN COMPERNOLLE, «L'office du juge et le fondement du litige», *R.C.J.B.*, 1982, pp. 14 et s.

(24) H. BOULARBAH, *op. cit.*, p. 100.

(25) Voy. par exemple Cass., 27 octobre 1988, *Pas.*, 1989, I, n° 118; Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, n° 436.

(26) E. KRINGS, «L'office du juge ...», *op. cit.*, n° 35, p. 520.

(27) Voy. Cass., 1^{er} mars 1999, *Pas.*, 1999, I, n° 122; Cass., 24 mars 1988, *Pas.*, 1988, I, n° 467; Cass., 21 janvier 1983, *Pas.*, 1983, I, n° 295.

(28) E. KRINGS, «L'office du juge ...», *op. cit.*, n° 36, p. 520; voy. également B. MAES, «De bepaling van het voorwerp van de vordering tijdens het burgerlijk geding», in *Le rôle respectif du juge et des parties dans le procès civil*, Bruylant, 1999, pp. 50 et s., spéc. n° 10, pp. 59-60. En ce qui concerne la distinction entre une «contestation» et un «moyen» soulevé d'office par le juge, voy. L. DU CASTILLON, «Le rôle du juge par rapport aux exceptions, nullités et fins de non-recevoir dans l'instance contradictoire», in *Le rôle respectif du juge et des parties dans le procès civil*, Bruylant, 1999, pp. 50 et s., spéc. n° 7 à 21, pp. 150 à 161.

(29) Voy. par ex. Cass., 13 avril 1972, *Pas.*, 1972, I, 744 : en ce qui concerne le droit à une pension de fonctionnaire, matière jugée d'ordre public, la Cour décide qu'«il ne peut être reproché au juge de n'avoir pas rendu une décision qu'il n'aurait pu rendre sans substituer d'office à la demande une autre demande fondée sur une cause différente, ce qui lui est interdit, que les dispositions légales qui constituent le fondement de cette dernière cause soient ou non d'ordre public».

(30) Voy. notamment V. DAUGINET, K. SPAGNOLI, W. HUBER et I. BOLLINGH, *op. cit.*, n° 553 et s., spéc. n° 555, p. 110; L. HERVE, *op. cit.*, n° 54, p. 97; J.-P. MAGREMANNE, D. LAMBOT, M. MARLIÈRE et B. DE CLIPPEL, *op. cit.*, n° 503, pp. 556-557; A. DECROËS, *op. cit.*, pp. 257 et s., spéc. n° 25, p. 272; P. VAN ORSHOVEN, *op. cit.*, n° 50, p. 200.

(31) Sans toutefois pouvoir aggraver la situation du contribuable : voy. la note d'observations de A. DECROËS, «Pouvoirs du tribunal de première instance et aggravation de la situation du contribuable», *J.D.F.*, 2002, pp. 181 et s.

(32) La Cour de cassation décidait de manière constante que «La cour d'appel doit, en raison du caractère d'ordre public de l'impôt, statuer elle-même en fait et en droit dans les limites du litige dont elle est saisie. Elle n'est pas liée par les appréciations contenues dans les conclusions des parties ou dans la décision directoriale et peut notamment relever des motifs qui lui sont propres pour justifier l'établissement d'une exacte perception» (Cass., 24 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 429; Cass., 4 février 1993, *Pas.*, 1993, I, n° 76).

(33) Sur ces notions et leur contenu respectif, voy. l'étude de G. CLOSSET-MARCHAL, «L'autorité de la chose jugée, le principe dispositif et le principe du contradictoire», note sous Cass., 8 octobre 2001, *R.C.J.B.*, 2002, pp. 236 et s., spéc. n° 11 à 17, pp. 241 à 247; voy. également E. KRINGS et B. DE CONINCK, «Het ambtshalve aanvullen van rechtsgronden», *T.P.R.*, 1982, p. 655 et s., spéc. n° 17, p. 667.

juge doit se fonder sur des faits et moyens qui ont été soumis au débat contradictoire, c'est-à-dire des faits et moyens dont les parties ont pu discuter l'existence et la portée⁽³⁴⁾. Si le juge fiscal envisage d'appliquer une disposition que les parties n'ont pas discutée, il devra ordonner la réouverture des débats pour leur permettre de le faire.

13. Qu'entend-on par «l'objet» et «la cause» de la demande dans le contentieux judiciaire en matière d'impôts sur les revenus?

Deux conceptions distinctes paraissent se dégager peu à peu en doctrine, qui s'appuient chacune sur une vision différente de la situation du contribuable dans le procès en matière d'impôts sur les revenus.

Selon une première conception, la situation du contribuable est comparable à celle du demandeur dans tout procès civil. C'est lui qui détermine l'objet et la cause de sa demande. Il poursuit l'annulation partielle ou intégrale de la cotisation et la modification de l'objet de sa demande est soumise aux dispositions de l'article 807 du Code judiciaire⁽³⁵⁾.

Selon une seconde conception, la situation du contribuable à l'impôt sur les revenus est fondamentalement différente de celle du demandeur dans le procès civil «classique» : devant le juge fiscal, le contribuable ne demande pas au juge un titre lui permettant de contraindre la partie adverse à lui payer une somme déterminée, à exécuter un acte déterminé ou à obtenir l'interdiction de la partie adverse de poser un acte déterminé. Si, *formellement*, le contribuable est demandeur, en ce sens que c'est lui qui introduit l'instance, il est en réalité défendeur sur le fond de la contestation⁽³⁶⁾ : l'administration lui réclame le paiement d'un impôt pour lequel elle s'est constitué un titre exécutoire, le rôle; le contribuable se défend contre ce titre et est dans une situation comparable à celle du défendeur sur opposition.

Selon les tenants de cette seconde conception, ce n'est pas le contribuable, demandeur *formel* mais défendeur au fond, qui détermine la cause et l'objet du litige, mais bien l'administration⁽³⁷⁾. L'objet de

la demande est l'impôt réclamé par l'administration dans son ensemble et la cause de la demande les faits ou actes juridiques qui sont à la base de la créance d'impôt et de chacun de ses éléments, que l'administration invoque pour justifier celle-ci⁽³⁸⁾. Dans cette conception, les limites du litige dont le juge fiscal est saisi sont plus étendues; ses pouvoirs de soulever d'office des moyens s'en trouvent accrus, sans qu'il puisse cependant aggraver la situation du contribuable⁽³⁹⁾.

Cette seconde conception, inspirée de la situation en matière d'impôts indirects⁽⁴⁰⁾, nous paraît difficile à concilier avec le fait qu'en matière d'impôts sur les revenus, en enrôlant l'impôt, l'administration ne se borne pas à se délivrer un titre exécutoire mais *crée* la dette d'impôt : «la créance d'impôt en matière d'impôts sur les revenus naît certes de la loi budgétaire ou de la loi de finance, mais l'impôt n'est définitivement dû que pour autant qu'il est établi dans les délais légaux. L'impôt sur les personnes physiques ... n'est pas établi au moyen de la perception des précomptes mobilier et professionnel ... mais à la suite de l'enrôlement ... et de l'acquittement y afférent par l'imputation du montant des précomptes perçus»⁽⁴¹⁾.

Après l'enrôlement, l'administration ne nous paraît dès lors plus être en position de demandeur au fond; c'est le contribuable qui s'adresse aux juridictions pour obtenir l'annulation partielle ou totale de l'acte administratif qui crée la dette d'impôt.

14. Le jugement annoté s'inscrit plutôt dans la première conception. Le tribunal examine l'objet de la demande à la lumière de ce que le contribuable poursuivait : l'annulation partielle de la cotisation, en tant que celle-ci avait été établie sans tenir compte des pertes mentionnées dans la déclaration. Considérant qu'il ne peut statuer *ultra petita*, le tribunal décide de n'accorder que l'annulation partielle de la cotisation bien que la violation de l'article 346 du C.I.R. soit susceptible d'entraîner la nullité de l'ensemble de la cotisation.

(34) E. KRINGS, «L'office du juge ...», *op. cit.*, n° 17, p. 517.

(35) Voy. notamment J.-P. MAGREMANNE, D. LAMBOT, M. MARLIÈRE et B. DE CLIPPEL, *op. cit.*, n° 499; Th. AFSCHRIFT et M. IGALSON, *op. cit.*, n° 59, p. 500.

(36) Voy. l'étude de K. SPAGNOLI, «De actieve rechter en de limieten van het fiscaal geschil», *T.F.R.*, 2003, pp. 595 et s., spéc. p. 598; voy. également les différentes thèses défendues lors de la soirée organisée par le *T.F.R.* le 19 mars 2003 sur le thème du rôle des parties devant le tribunal fiscal : «Verslag discussieforum 19 maart 2003 – De rol van de partijen voor de fiscale rechtbank», *T.F.R.*, 2003, pp. 415 et s., et spécialement la thèse défendue par H. Dubois.

(37) K. SPAGNOLI, *op. cit.*, p. 599.

(38) K. SPAGNOLI, *op. cit.*, pp. 602-603.

(39) K. SPAGNOLI, *op. cit.*, pp. 606 à 609.

(40) Voy. H. DUBOIS, «De rol van de partijen voor de fiscale rechtbank», *T.F.R.*, 2003, pp. 259 et s.

(41) Cass., 20 décembre 1985, *Pas.*, 1986, I, n° 274 (2 arrêts); voy. également Cass., 20 mai 1985, *Pas.*, 1985, I, n° 561.

15. Selon une fraction de la doctrine et de la jurisprudence, le dégrèvement et l'annulation d'une cotisation ne se confondent pas : l'annulation vise l'hypothèse d'une cotisation établie en violation d'une règle légale autre qu'une règle relative à l'établissement de l'assiette imposable; le dégrèvement suppose que le litige porte sur l'assiette imposable elle-même ⁽⁴²⁾.

Si le contribuable poursuit dans sa requête le *dégrèvement* de la cotisation, le juge fiscal peut-il l'*annuler*?

A notre avis, la réponse à cette question est certainement affirmative : ce que le contribuable poursuit, c'est la disparition, partielle ou totale, de la dette d'impôt dont l'administration lui réclame le paiement. A supposer que cette distinction ait un fondement légal ⁽⁴³⁾, les termes d'annulation ou de dégrèvement ne se réfèrent qu'aux griefs invoqués par le contribuable pour justifier sa prétention, et non à son objet.

Jean-Michel DEGÉE ⁽⁴⁴⁾

⁽⁴²⁾ Voy. J.-P. MAGREMANNE, D. LAMBOT, M. MARLIÈRE et B. DE CLIPPEL, *op. cit.*, n° 558; voy. également J.-P. MAGREMANNE, «Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R. 1992», *R.G.F.*, 1998, pp. 219 et s., spéc. pp. 221-222.

⁽⁴³⁾ Cette distinction nous paraît avoir été condamnée par un arrêt de la Cour de cassation du 6 février 1962, *Pas.*, 1962, I, 644.

⁽⁴⁴⁾ Avocat, assistant chargé d'exercices à l'Université libre de Bruxelles.