
ÉTUDE

LE CARACTÈRE PROBANT DE LA COMPTABILITÉ DES TRAVAILLEURS INDÉPENDANTS EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LES REVENUS

Analyse de jurisprudence

A. Introduction

De très nombreux arrêts portent sur le problème de la valeur probante de la comptabilité.

Dans le cadre de cette étude, nous nous proposons d'examiner tout d'abord les obligations comptables auxquelles sont tenus les indépendants, commerçants, artisans et titulaires de professions libérales depuis la loi de 1975. Nous verrons ensuite quel en est l'impact, en matière fiscale, plus spécialement dans les impôts sur les revenus.

I. Le régime comptable des P.M.E.

a) La loi comptable de 1975 s'applique aux entreprises et, notamment :

- aux personnes physiques ayant la qualité de commerçant ;
- aux sociétés commerciales ou à forme commerciale ;
- aux succursales et sièges d'opération établis en Belgique soit par des personnes physiques n'ayant pas leur domicile en Belgique, soit par des personnes morales de droit étranger. L'ensemble de ces succursales et sièges d'opération est assimilé à une entreprise distincte, soumise à la loi comptable belge (article 1 de la loi de 1975).

Toutefois, l'article 5 de la loi prévoit la faculté :

- pour les commerçants personnes physiques, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, dont le chiffre d'affaires du dernier exercice, hors T.V.A., ne dépasse pas 20 millions de francs ;
- d'opter pour un régime de comptabilité simplifiée.

Les bénéficiaires de ce système doivent tenir trois livres : un livre de trésorerie, un livre des entrées et un livre des sorties. Ils ont également l'obligation de tenir un livre d'inventaire (article 7). Les arrêtés portant sur l'évaluation des inventaires, la forme, le contenu et les critères d'évaluation des comptes annuels à établir ne leur sont pas applicables.

Pour ce qui est des exigences de forme, signalons l'article 6 de la loi, en vertu duquel toute écriture doit s'appuyer sur une pièce justificative datée et porter un indice de référence à celle-ci ; cependant, les ventes et prestations au détail, pour lesquelles l'établissement d'une facture n'est pas requis, peuvent faire l'objet d'inscriptions journalières globales. À ce jour, le Roi n'a pas encore précisé les règles concernant les pièces justificatives de ces inscriptions journalières globales.

Remarquons encore l'obligation faite par l'article 2 de tenir une comptabilité « appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'entreprise » (le respect formel de la loi ne suffit pas), et l'obligation de l'article 3, al. 1 de tenir une comptabilité complète. En conséquence, les personnes physiques doivent mentionner d'une part l'ensemble de leurs droits et avoirs, dettes, obligations et engagements de toute nature, d'autre part, et de manière distincte, les moyens propres affectés à l'activité commerciale.

Les petites entreprises ont la possibilité de se soumettre au régime général de la loi comptable. Ce choix n'est cependant pas sans conséquence : en effet, l'article 17, al. 2 de la loi de 1975 prévoit qu'aucune poursuite pénale ne peut être exercée à l'égard des dirigeants d'une petite entreprise tant que celle-ci n'a pas été déclarée en faillite. Cette restriction n'existe pas pour les entreprises soumises à la loi de 1975 et à ses arrêtés royaux d'exécution.

Par ailleurs, les entreprises, quelle que soit leur forme juridique, peuvent présenter leurs comptes annuels établis conformément à la loi comptable, selon un schéma abrégé, pour autant qu'elles ne dépassent pas plus d'une des limites prévues à l'arti-

cle 12 de la loi. Ces limites — dont un arrêté royal du 16 janvier 1986 a partiellement modifié les critères — concernent :

- 1) le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle : 50 ;
- 2) le chiffre d'affaires annuel, hors T.V.A., porté à 145 millions ;
- 3) le total du bilan, porté à 70 millions de francs.

b) En principe, les artisans et les titulaires de professions libérales ne sont pas des commerçants.

Mais les artisans entrent dans le champ de la commercialité si l'exécution de leur travail, principalement matériel, s'accompagne de la fourniture de marchandises, même si celle-ci est de minime importance. Le cas échéant, il faut donc les considérer comme des commerçants et leur appliquer la loi comptable conformément à ce qui a été expliqué plus haut.

Quant aux titulaires de professions libérales, ils ne seront soumis à la loi comptable que s'ils se constituent en société. Toutefois, les notaires sont soumis à des règles comptables spécifiques (1).

II. Régime du droit fiscal en matière d'impôts sur les revenus

En matière d'impôts sur les revenus, une distinction doit être faite entre les commerçants et artisans d'une part, et les titulaires de professions libérales d'autre part. Exception faite des art. 45, 4^o (amortissements) et 249, § 2, 2^o (accord triennal individuel), le Code des impôts sur les revenus ne fait aucune référence à la loi comptable. Il fait seulement état : *d'une part*, de documents ou d'éléments probants (articles 44 et 248 C.I.R.) :

L'article 44 autorise la déduction des dépenses ou charges professionnelles justifiées au moyen de documents probants.

L'article 248 permet à l'Administration de taxer par comparaison soit qu'elle constate l'absence d'éléments probants, soit

(1) Voy. l'article 33 de la loi du 25 ventôse-5 germinal an XI contenant organisation du notariat. Les notaires tiennent une comptabilité en partie double qui doit permettre à tout moment la constatation immédiate de la situation de l'étude. Ils ont aussi l'obligation de tenir, et de conserver pendant dix ans, un certain nombre de documents : livre de caisse, livre journal, grand livre, registre des frais d'actes, registre des dépôts de titres et valeurs, livre de balances trimestrielles, carnet de quittances.

qu'elle établisse que les éléments présentés par le contribuable ne sont pas probants.

D'autre part, des « livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables ».

L'article 221 prévoit l'obligation pour le contribuable de communiquer ces livres et documents à la requête de l'Administration.

La loi fiscale est plus précise quant aux titulaires de professions libérales.

En effet, l'article 226 C.I.R. impose aux titulaires de professions libérales la tenue d'une comptabilité spéciale, comportant un livre-journal des recettes et des dépenses, et l'utilisation de carnets de reçus.

Les modalités pratiques varient selon que ces titulaires sont assujettis ou non-assujettis à la T.V.A. Certaines professions (par exemple, les notaires, huissiers de justice, avocats, médecins), font l'objet d'arrêtés spécifiques pris en exécution de l'article 226 C.I.R.

D'une manière générale, chaque perception dans le cadre professionnel donne lieu à la délivrance d'un reçu extrait d'un carnet. Jour après jour, le montant global des recettes et le détail des dépenses professionnelles sont indiqués dans le livre-journal.

Toutefois, les personnes qui utilisent plus d'un carnet de reçus par mois peuvent reporter globalement au livre-journal, à la date de clôture de chaque carnet, sans report d'année sur la suivante, le montant total des recettes qui y figure, à condition de joindre à chaque carnet le relevé desdites recettes.

Les titulaires de professions libérales qui exercent leurs activités dans le cadre d'une société civile peuvent ne tenir pour cette activité qu'une comptabilité commune. Le carnet de reçus est établi au nom de la société civile et le livre-journal reprend toutes les recettes et dépenses de la société. La répartition des profits nets alloués à chacun des associés est inscrite à la fin de l'exercice comptable. Lorsqu'ils tiennent une comptabilité en partie double, les titulaires doivent, dans leur déclaration à l'I.P.P., exclure les créances non encaissées (au début et à la fin de la période imposable).

La force probante attachée aux documents prescrits par l'article 226 C.I.R. n'est pas précisée par le Code. Il convient donc de faire référence aux principes généraux concernant la comptabilité des commerçants.

Les contribuables soumis aux obligations de l'article 226

C.I.R. ne peuvent invoquer le bénéfice des articles 248, § 1^{er}, al. 2 C.I.R. (bases forfaitaires de taxation arrêtées d'accord avec les groupements professionnels intéressés) et 249 C.I.R. (accord triennal individuel).

B. Dispositions générales

I. Conformité ou non à la loi comptable ?

Le Code des impôts sur les revenus fait référence aux « éléments probants ». Cette notion est plus large que les exigences posées par la loi comptable.

Ces données probantes seront le plus souvent et surtout les données comptables du contribuable (2). Cependant, la loi fiscale n'exige pas une comptabilité conforme aux prescriptions légales sur la comptabilité : il faut présenter au fisc « un ensemble d'éléments cohérents et précis dont la vérification puisse faire apparaître la sincérité et, par voie de conséquence, confirmer l'exactitude des revenus déclarés » (3).

Ce principe est applicable, que le contribuable doive ou non tenir une comptabilité selon la loi de 1975.

En pratique, les contribuables doivent tenir et présenter au fisc une comptabilité qui respecte des principes généraux comptables, repris d'ailleurs par la loi de 1975 et ses arrêtés d'exécution : bonne foi, sincérité, exactitude, caractère complet et justification des écritures.

Il semble que l'on puisse déduire de la position de nos Cours en ce domaine le principe de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit comptable (4).

Une comptabilité tenue conformément à la loi comptable n'est donc pas requise en droit fiscal. Mais une comptabilité conforme à la loi comptable constitue les « éléments probants ».

(2) Anvers, 16 octobre 1978, *R.G.F.*, 1978, p. 313, *J.D.F.*, 1979, p. 424, *Fiscologue*, 81.02.329 ; Bruxelles, 20 mai 1980, *J.D.F.*, 1980, p. 274.

(3) Liège, 25 février 1981, *F.J.F.*, 82/138, *J.D.F.*, 1983, p. 250 ; Gand, 27 novembre 1981, *F.J.F.*, 82/157, *J.D.F.*, 1982, p. 299 ; Mons, 12 mai 1982, *J.D.F.*, 1983, p. 350, *F.J.F.*, 82/138 ; Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/136 ; Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/160 ; Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/161 ; Gand, 9 novembre 1984, *F.J.F.*, 85/159.

(4) À ce sujet, voir l'étude de S. LIEVENS, « Les impôts sur le revenu et les impératifs comptables », *R.G.F.*, 1985, pp. 115 ss.

Toutefois, la régularité formelle ne suffit pas ; il est nécessaire d'examiner au fond (5) les documents présentés et de les rejeter dès lors que les anomalies constatées ne permettent plus de conclure à leur caractère probant. La régularité formelle n'exclut pas l'application de la taxation sur base de signes et indices (article 247 C.I.R.) (6).

Ainsi la *substance* des documents comptables et fiscaux est la même ; la *forme* peut différer.

II. Quand une comptabilité est-elle considérée comme probante ?

En principe, toute comptabilité doit être considérée comme probante jusqu'à preuve du contraire (7). Cette preuve incombe à l'Administration. Celle-ci n'est pas obligée de faire un examen complet et en profondeur de la comptabilité du contribuable. Elle peut procéder par coups de sonde (8).

La force probante de la comptabilité doit toujours être contrôlée, cas par cas, en fonction de la nature de l'entreprise (9).

Une comptabilité contenant des irrégularités ne doit pas toujours nécessairement être rejetée comme non probante.

Dans certains cas, la Cour choisira plutôt de désigner un expert qui, à partir des pièces produites, pourra déterminer le montant des recettes (10), ou qui dira si la comptabilité présentée est régulière au regard des dispositions légales ou présente les mêmes garanties d'exactitude qu'une comptabilité tenue conformément à ces dispositions (11).

(5) Liège, 21 avril 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 183 ; Liège, 29 juin 1983, *F.J.F.*, 84/30 ; Anvers, 5 décembre 1983, *F.J.F.*, 84/111.

(6) Anvers, 5 décembre 1983, *F.J.F.*, 84/111.

(7) Anvers, 16 octobre 1978, *R.G.F.*, 1978, p. 313, *J.D.F.*, 1979, p. 424 ; Bruxelles, 20 mai 1980, *J.D.F.*, 1980, p. 274.

(8) Liège, 8 avril 1981, *F.J.F.*, 82/33.

(9) Anvers, 25 avril 1983, *R.G.F.*, 1984, p. 14.

(10) Gand, 27 novembre 1981, *J.D.F.*, 1982, p. 299, *F.J.F.*, 82/57.

(11) Anvers, 29 juin 1982, *F.J.F.*, 83/109 ; Bruxelles, 28 juin 1983, *F.J.F.*, 83/159 ; Liège, 5 mars 1986, *Actualités en bref*, n° 219.10 ; Refus d'un expert : Anvers, 6 avril 1982, *F.J.F.*, 82/123 ; Liège, 21 avril 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 183 ; Anvers, 29 juin 1982, *F.J.F.*, 83/109 ; Refus de l'expertise qui ne serait que dilatoire : Liège, 21 avril 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 183 ; dans Anvers, 25 avril 1983, *R.G.F.*, 1984, p. 14, la Cour estime ne pas avoir à désigner un expert, la comptabilité étant probante.

III. Lacunes ou anomalies justifiant le rejet de la comptabilité

La comptabilité n'est plus fiable et doit être rejetée s'il apparaît que les documents comptables ne contiennent pas tous les éléments précis et concordants permettant de s'assurer de l'exactitude des revenus déclarés. « Sur le plan fiscal, les lacunes ou irrégularités constatées dans une comptabilité ne lui font perdre son caractère probant que si elles ont — ou peuvent avoir — une incidence — directe ou indirecte — sur le montant des revenus imposables (Com.I.R., 246/16).

Justifieront le rejet pur et simple des documents présentés :

- l'absence de livre-journal, de grand livre et de livre de caisse (12) ;
- des anomalies dans les documents produits, telles que : une discordance entre le solde débiteur du compte général « Clients » et le total des comptes particuliers, des anomalies dans le compte-caisse, la présentation devant la Cour d'un livre d'inventaire, inexistant lors de l'examen de la comptabilité, et remplaçant un brouillon sommaire (13) ; absence de certains bons de commande, non-comptabilisation de certaines ventes, irrégularités dans la tenue et la comptabilisation des fiches de recettes qui revêtent une importance capitale dans le cas d'espèce, absence d'inventaire régulier (14) ; comptabilisation de factures d'achats et de ventes à un exercice ultérieur ; constatation que des appareils sont sortis alors qu'ils ne se retrouvent pas dans les ventes (15) ;
- des ratures et surcharges, des contradictions internes, des fautes injustifiables dans la tenue de la comptabilité ;
- manque d'éléments de contrôle indispensables (16) ;
- le fait de s'appuyer sur une comptabilité reconstituée a posteriori (la disparition de la comptabilité n'empêchait pas de tenir au moins une comptabilité des recettes et dépenses, qui aurait suffi pour constituer les éléments probants) (17) ;
- le fait, pour un négociant en boissons, de calculer ses recettes journalières par soustraction entre la charge du camion

(12) Liège, 25 février 1981, *J.D.F.*, 1983, p. 250, *F.J.F.*, 82/138.

(13) Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/136.

(14) Liège, 21 avril 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 183.

(15) Liège, 13 janvier 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 100.

(16) Gand, 24 janvier 1984, *F.J.F.*, 84/92.

(17) Liège, 24 avril 1985, *F.J.F.*, 86/86.

au départ et au retour des tournées ; de ne pas faire apparaître les fournitures non payées au comptant par les clients ; de se contenter d'une estimation globale des prélèvements privés ; de reprendre au livre des inventaires des quantités sans prix (18).

La jurisprudence s'est également prononcée à diverses reprises au sujet de la comptabilité des titulaires de professions libérales.

Ainsi, alors que l'Administration tentait de rejeter la comptabilité de vétérinaires qui n'avaient pas distingué, dans leur livre-journal, entre les médicaments utilisés pour la pratique et ceux qui ont été vendus, la Cour de Cassation a rappelé qu'aucune disposition légale n'imposait d'opérer cette distinction (19).

Par contre, les fonds détenus pour compte de tiers doivent faire l'objet d'une comptabilisation spécifique. Et, les avocats qui détiennent de telles sommes doivent « démontrer qu'elles ont été régulièrement versées à des tiers durant l'année d'encaissement ou reportées pour être versées dans les années qui suivent ». À défaut de cette preuve, l'Administration peut, sans arbitraire, ne tenir compte que des recettes pour compte de tiers qui résultent avec suffisamment de certitude des éléments comptables et intégrer le solde dans la base imposable (20).

Nombreux sont les cas de rejet de la comptabilité. Par exemple :

- la comptabilité d'un architecte n'est pas probante lorsqu'il apparaît que des revenus importants n'ont pas été déclarés et que le montant des honoraires déclarés ne représente qu'entre 1 et 1,5 % du coût des maisons dont il a établi les plans, alors que l'Ordre des architectes préconise des honoraires d'environ 7 % (21) ;
- la comptabilité d'un vétérinaire est rejetée parce que « notamment, un carnet de reçus entier n'était pas repris au livre-journal et que des feuillets manquaient à d'autres carnets, alors que ces carnets reprennent des sommes globales par client sans qu'aucun détail d'établissement de ces comptes soit fourni » (22) ;

(18) Liège, 12 juin 1985, *F.J.F.*, 86/79.

(19) Cass., 12 novembre 1980, *R.G.F.*, 1981, p. 107 ; Mons, 4 mai 1983, *F.J.F.*, 83/143.

(20) Bruxelles, 9 janvier 1984, *F.J.F.*, 84/115.

(21) Gand, 23 mars 1984, *F.J.F.*, 84/175.

(22) Liège, 29 juin 1983, *F.J.F.*, 84/29.

— le caractère non probant de la comptabilité d'un dentiste résulte de l'omission d'une facture d'achat, de la mention erronée de trois autres factures et du total comptabilisé. Peu importe que ces inexactitudes et omissions aient été involontaires (23).

Des erreurs matérielles à caractère limité ne suffisent pas pour rejeter la comptabilité. Le problème est évidemment de déterminer quand les lacunes dans la comptabilité ne constituent plus de simples erreurs matérielles (24). Par exemple, une erreur dans l'inscription d'une facture, ou dans le total comptabilisé, ne constitue-t-elle pas une simple erreur matérielle ?

Enfin, la loi n'exige pas, pour que les documents comptables perdent leur caractère d'éléments probants, que les erreurs qu'ils contiennent s'accompagnent d'une intention frauduleuse (25).

En général, c'est un *ensemble* d'éléments irréguliers qui conduira à rejeter la comptabilité.

C. Tenue et conservation de certains livres et documents

I. Factures

Le Code de Commerce ne fait aucune obligation aux commerçants de délivrer une facture. Celle-ci constitue simplement un titre privé pouvant faire preuve de la vente, entre commerçants seulement (article 25 du Livre I, Titre IV du Code de Commerce). Ce titre contient diverses mentions relatives à l'identité des contractants, à la marchandise, au prix et aux modalités de paiement.

La législation comptable exige que toute écriture s'appuie sur une pièce justificative datée (article 6 de la Loi de 1975), qui sera généralement une facture. Elle contient les coordonnées de l'acheteur et du vendeur, la description des marchandises vendues ou des services rendus, le montant dû ; elle rappelle aussi les conditions de vente (26).

(23) Mons, 3 juin 1981, *F.J.F.*, 82/56.

(24) Voir par exemple : Gand, 23 mars 1984, *F.J.F.*, 84/175 ; Liège, 8 avril 1981, *F.J.F.*, 82/33 ; Mons, 3 juin 1981, *F.J.F.*, 82/56 ; Anvers, 8 janvier 1980, *R.G.F.*, 1980, p. 121.

(25) Liège, 8 avril 1981, *F.J.F.*, 82/33.

(26) Voir M. HEINEN, A. STEICHEN et J. WEILAND, *Comptabilité générale*, Bruylant, 1986, p. 14.

On constate par ailleurs que le droit fiscal est beaucoup plus exigeant en ce qui concerne les mentions à faire figurer sur les factures.

Ces mentions sont imposées et déterminées par le Code T.V.A. : lui seul, en effet, oblige les assujettis à délivrer facture, pour toutes les livraisons et prestations de service à des assujettis ou à des non-assujettis agissant dans le cadre de leur activité professionnelle (Arrêté royal n° 1). En plus des mentions rappelées ci-dessus, les factures délivrées en exécution de la législation T.V.A. doivent reprendre des données propres à la matière : numéro d'immatriculation à la T.V.A., taux et montant de la taxe...

La facture visée par le Code de Commerce reprendra donc, généralement, les nombreuses mentions prévues par le Code T.V.A. Ces mêmes documents figureront dans la comptabilité, base à l'imposition sur les revenus.

Des lacunes dans la tenue des facturiers ou l'établissement des factures peuvent également justifier le rejet de la comptabilité. Par exemple :

- lorsqu'un contribuable n'a pas facturé certains petits travaux (27) ;
- lorsqu'il a dressé des factures pour des montants globaux de façon telle qu'un contrôle sur les heures prestées, les prix unitaires facturés, le salaire horaire applicable et le volume des matières premières s'avère impossible (28).
- lorsque l'encaissement de nombreuses factures n'apparaît dans aucun document ; que de nombreuses commandes n'ont pas fait l'objet de factures ou ont été facturées au nom d'autres personnes (29) ;
- lorsque le livre manuscrit des factures d'achats démontre une négligence inhabituelle (30) ;
- lorsque l'inscription des factures dans le facturier se fait de façon fantaisiste et que les documents ne sont pas correctement classés et conservés (31).

(27) Gand, 14 décembre 1984, *F.J.F.*, 85/187.

(28) Liège, 11 mars 1987, *Actualités en bref*, n° 267.5.

(29) Anvers, 7 décembre 1982, *F.J.F.*, 83/145.

(30) Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/161.

(31) Mons, 30 novembre 1983, *F.J.F.*, 84/31.

II. Livre de caisse — bandes de caisse

Rappelons tout d'abord qu'en droit comptable, les pièces justificatives des inscriptions journalières globales n'ont pas encore été déterminées.

Souvent, pourtant, l'Administration rejette comme non probants des documents comptables globalisant quotidiennement les opérations de la journée au motif que ce relevé journalier est insuffisant...

La comptabilité présentée au fisc doit être probante. Cependant, le détaillant qui tient une comptabilité simplifiée et recourt aux inscriptions journalières globales, se trouve confronté à un vide juridique. En effet, comment justifier ces inscriptions alors qu'aucune disposition n'a encore été adoptée concernant les pièces justificatives des inscriptions journalières globales ?

Deux possibilités existent pour résoudre ce problème.

On peut considérer qu'en l'absence de réglementation spécifique, il n'y a pas lieu d'appuyer les inscriptions journalières par des pièces justificatives et que la comptabilité est probante malgré l'absence de justificatifs.

On peut aussi se référer à l'obligation générale faite par l'article 6 de la Loi de 1975 de justifier toutes les écritures comptables. Il faut donc présenter des pièces justificatives qui, en pratique, sont les souches, bandes de caisses, ... , malgré la faiblesse de leur force probante.

Plusieurs hypothèses ont été envisagées par la jurisprudence :

a) Le contribuable n'a pas conservé les bandes de caisse enregistrées pour justifier ses inscriptions journalières :

Non seulement l'Administration perd de vue l'impossibilité pour le détaillant de tenir note, article par article, de ses ventes journalières, mais elle ajoute à la loi en exigeant la conservation des bandes de caisse en l'absence de toute obligation légale (32).

L'exigence de conserver des rouleaux de caisse est d'autant plus excessive que ceux-ci n'offrent, en réalité, pas plus de sécurité puisqu'ils peuvent, très facilement, être falsifiés tant que l'utilisation de rouleaux de caisse officiels n'est pas obligatoire (33).

(32) Anvers, 25 avril 1983, *R.G.F.*, 1984, p. 14 ; Mons, 20 janvier 1981, *F.J.F.*, 82/16.

(33) Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/160 ; Anvers, 10 novembre 1986, *Actualités en bref*, n° 253.3.

Cependant, deux arrêts rejettent, comme non probant, le livre de caisse reprenant des inscriptions journalières globales non justifiées soit par la mention détaillée des marchandises vendues au jour le jour, soit par des bandes de caisse enregistrées ou des doubles de quittance (34).

Est probante la comptabilité d'un contribuable qui mentionne le produit global des ventes journalières et qui fournit des explications pertinentes quant au détail journalier par article (35).

b) Le contribuable dispose de bandes de caisse :

L'Administration peut en contester la validité, par exemple parce que des rectifications à la main apparaissent : rectification ne veut pas dire falsification ; les bandes de caisse conservent leur force probante (36).

c) Des bons de caisse établis journalièrement par les caissières peuvent constituer les pièces justificatives lorsque cette méthode s'explique par le fait que les caisses enregistreuses n'étaient pas équipées d'un compteur (37).

La référence à l'obligation générale faite par l'article 6 de la Loi de 1975 est sans doute la solution à préférer ; et il semble que ce soit vers cette voie que se dirigent les tribunaux. N'oublions pas non plus que la force probante ressort de l'ensemble de la comptabilité et non du seul livre de caisse. La validité des sommes reprises au livre de recettes peut être appréciée grâce à des recoupements avec les données des autres livres comptables.

III. Inventaire

La loi comptable oblige les petites entreprises à tenir un livre d'inventaire, mais aucune condition ne leur est imposée pour ce qui est de la forme, du contenu et des règles d'évaluation.

(34) Mons, 8 novembre 1984, *F.J.F.*, 85/100 ; Mons, 26 novembre 1984, *B.C.D.*, 1986, n° 646, p. 114. — V. aussi Mons, 21 février 1985, *J.D.F.*, 1987, p. 195.

(35) Mons, 20 janvier 1981, *F.J.F.*, 82/16.

(36) Mons, 12 mai 1982, *F.J.F.*, 82/138, *J.D.F.*, 1983, p. 350.

(37) Bruxelles, 3 janvier 1984, *Actualités fiscales*, *R.G.F.*, 71/6.

Un inventaire qui ne répond pas aux exigences du droit comptable peut, malgré tout, être probant (par exemple, un inventaire tenu sur feuilles volantes au lieu d'un livre d'inventaire) (38).

Pour certains, l'inventaire constitue un élément indispensable pour apprécier la sincérité de la comptabilité (39) ; son absence suffit pour déclarer cette comptabilité non probante. De même en cas d'absence d'inventaire régulier (40).

Pour d'autres, au contraire, l'absence d'inventaire ne justifie pas, à elle seule, le rejet de la comptabilité probante : il faut considérer que l'inventaire est resté constant. Cette solution est acceptable, étant donné d'une part, l'autonomie du droit fiscal et du droit comptable, et d'autre part leurs objectifs distincts : le fisc peut déterminer le revenu imposable à partir des autres documents, même si le résultat obtenu est moins précis (41).

Un autre arrêt encore rejette la thèse suivant laquelle, à défaut d'inventaire, tous les produits achetés pendant l'année devraient être considérés comme travaillés et vendus pendant cette même année (42).

L'inventaire présenté doit être fiable, sincère et complet :

- un inventaire sur brouillon constitue un élément de rejet de la comptabilité (43) ;
- l'inventaire tenu sur feuilles mobiles doit, pour être régulier, présenter les garanties nécessaires de fiabilité (44) ;
- un inventaire sur feuilles volantes ne comportant que des inscriptions globales sans dénomination d'articles suffit à justifier le rejet de la comptabilité (45).

(38) Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/161 ; voir aussi Anvers, 14 juin 1984, *F.J.F.*, 85/31 : « L'inventaire constitue un élément de la balance qui peut influencer le montant imposable ».

(39) Liège, 21 avril 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 183.

(40) Liège, 18 novembre 1981, *F.J.F.*, 82/18.

(41) Gand, 8 octobre 1982, *F.J.F.*, 83/110.

(42) Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/136.

(43) Anvers, 14 juin 1984, *F.J.F.*, 85/31.

(44) Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/160 ; Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/136.

(45) Liège, 27 juin 1984, *F.J.F.*, 85/35.

D. Recours à la preuve par comparaison ou par présomption

I. La comptabilité est probante

Lorsque l'Administration recourt à la taxation par signes et indices (article 247 C.I.R.), elle n'a pas à établir préalablement l'irrégularité de la comptabilité du contribuable (Cass., 14 mars 1957, Com.I.R. 247/26).

De même, dans le cadre d'une taxation d'office : l'Administration ne doit pas démontrer que la comptabilité n'est pas probante pour recourir à la comparaison, cette méthode constituant un des éléments dont elle dispose pour établir le montant des revenus présumés (46). Néanmoins, la taxation par comparaison est un mode de preuve qui ne peut être utilisé qu'à défaut d'éléments probants : si la comptabilité est probante, l'Administration ne peut recourir à la comparaison, même dans le cadre d'une taxation d'office ; et, en toute hypothèse, grâce à cette comptabilité, le contribuable aura fait la preuve du montant exact de ses revenus (47).

En dehors du cas de la taxation par signes et indices, l'Administration est obligée de démontrer le caractère non probant de la comptabilité pour pouvoir utiliser les modes de preuve spéciaux qui sont à sa disposition.

a) Souvent, afin de la rejeter, l'Administration compare la comptabilité d'un contribuable à celle d'autres contribuables similaires (article 248 C.I.R.). La jurisprudence, appuyée par la Cour de Cassation, condamne cette pratique : « Pour prétendre que les documents comptables produits par le redevable à l'appui de sa déclaration ne sont pas des éléments probants, l'Administration ne peut se fonder sur les résultats de la comparaison organisée par l'article 248 C.I.R. » (48).

(46) Voir note sous *F.J.F.*, 85/35.

(47) Cass., 29 mai 1958, *Pas.*, 1958, I, 1970 ; Cass., 12 novembre 1980, *J.D.F.*, 1981, p. 107.

(48) Anvers, 16 octobre 1978, *J.D.F.*, 1979, p. 424 ; Liège, 28 mars 1979, *J.D.F.*, 1980, p. 160 ; Mons, 5 mars 1980, *J.D.F.*, 1980, p. 260 ; Bruxelles, 20 mai 1980, *J.D.F.*, 1980, p. 274 ; Gand, 27 novembre 1981, *F.J.F.*, 82/57 ; Anvers, 1^{er} juin 1982, *F.J.F.*, 83/91, *J.D.F.*, 1983, p. 283 ; Bruxelles, 12 octobre 1982, *F.J.F.*, 83/9 ; Gand, 26 novembre 1982, *F.J.F.*, 83/142 ; Mons, 4 mai 1983, *F.J.F.*, 83/143 ; Bruxelles, 10 mai 1983, *F.J.F.*, 83/144 ; Liège, 29 juin 1983,

Pourtant, l'Administration utilise encore régulièrement cette pratique (49) (bien que le commentaire administratif se soit aligné sur la jurisprudence (50)).

Si elle ne peut comparer avec des contribuables similaires, l'Administration ne peut pas non plus se livrer à des comparaisons intertemporelles : « Du seul fait d'une différence de bénéfices entre une année et une autre année, ne peut être déduit d'irrégularité qui pourrait donner lieu à application de l'article 248 C.I.R. ».

« Si l'on recourt à la comparaison pour établir la *base imposable* elle-même, on utilise le mode spécial de preuve de l'article 248 C.I.R. Tandis que si l'on recourt à la comparaison pour déterminer seulement un *élément* servant à établir cette base imposable, on utilise la présomption de l'homme visée à l'article 246 (51).

b) L'Administration ne pourrait plus utiliser la preuve par présomptions de l'homme pour contester un élément de la comptabilité (par exemple, les charges professionnelles) en le comparant à celui d'autres contribuables similaires. En effet, au contraire de l'article 248 C.I.R., les fiches de comparaison produites par l'Administration ne peuvent servir de point de départ de la présomption : la seule affirmation d'un fait par une partie litigante, fût-elle l'Administration, ne peut tenir lieu de preuve de l'existence de ce fait ; de plus, le secret professionnel s'oppose à ce que l'Administration révèle les éléments du dossier fiscal des contribuables servant de comparaison (52). L'obligation

F.J.F., 84/30 ; Mons, 8 novembre 1984, *F.J.F.*, 85/100 ; Mons, 26 novembre 1984, *B.C.D.*, 1986, n° 646, p. 114 ; Liège, 19 décembre 1984, *F.J.F.*, 85/81 ; Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/161 ; Corr. Bruges, 7 avril 1986, *F.J.F.*, 86/210 ; Mons, 5 février 1987, *Actualités fiscales, R.G.F.*, *Jurisprudence fiscale*, n° 12 (1987). Dans Trib. Bruxelles, 7 novembre 1986, le contribuable intente une action en responsabilité pour obtenir des dommages-intérêts de la part de l'État belge qui avait estimé la comptabilité non probante en utilisant la procédure de comparaison. Voir *Courrier fiscal*, 1987, n° 18, 87/414.

(49) *Com.I.R.*, 246/27 et 248/4.

(50) *Com.I.R.*, 248/2 ; voy. *Cass.*, 25 février 1982, en cause Gorissen, *J.D.F.*, 1983, p. 37, *R.G.F.*, 1982, p. 153, *J.T.*, 1982, p. 544 et note Thierry Afschrift ; *Cass.*, 25 février 1982, en cause Fremont, *J.D.F.*, 1983, p. 31, *R.G.F.*, 1982, p. 155.

(51) *Voy. Cass.*, 25 février 1982, en cause Gorissen, *op. cit.* ; Mons, 4 décembre 1986, *Courrier Fiscal*, 1987/107, *J.L.*, 1987, p. 901 et note de Thierry Afschrift, *J.D.F.*, 1987, p. 278.

(52) Bruxelles, 27 avril 1982, *F.J.F.*, 82/77.

faite au juge de tenir pour vrais les points de comparaison ne peut être étendue au-delà du champ d'application de l'article 248.

c) Dans le cadre de l'article 251 C.I.R. (rectification), l'Administration ne peut pas non plus appliquer une méthode de comparaison déguisée sans que les conditions de l'article 248 soient remplies (« à défaut d'éléments probants ») (53). L'avis de rectification doit mentionner les motifs du rejet des éléments jugés non probants. C'est là une formalité substantielle dont la violation entraîne la nullité de la cotisation (54).

L'avis de rectification n'est pas valablement motivé lorsque l'Administration se fonde uniquement sur le résultat de la preuve par présomption de l'article 246, la vérification de la comptabilité n'ayant pas fait apparaître d'irrégularité permettant de conclure qu'elle n'est pas probante (55).

II. La comptabilité n'est pas probante

Lorsqu'elle a démontré que la comptabilité n'est pas probante, l'Administration peut établir la cotisation sur base de l'article 248 C.I.R.

Pourrait-elle se servir de comparaisons au titre de présomptions de l'homme ?

Nous avons vu plus haut qu'elle ne peut pas utiliser la comparaison avec d'autres contribuables sur base de l'article 246, même pour établir un *élément* de la base imposable.

Un arrêt de la Cour de Liège admet la possibilité de reprendre la marge bénéficiaire de l'année antérieure et de l'appliquer au bénéfice net de l'année en cause (56). Ultérieurement, elle rejettera cette procédure en disant que l'Administration superpose de ce fait deux présomptions. Le principe d'annualité de l'impôt est ainsi respecté.

Le rejet de la comptabilité n'empêche pas l'Administration de puiser dans ces documents certains éléments de calcul : cela

(53) Mons, 8 novembre 1984, *F.J.F.*, 85/100 ; Anvers, 17 mai 1982, *F.J.F.*, 85/36.

(54) Liège, 16 mai 1984, *F.J.F.*, 85/9.

(55) Liège, 13 janvier 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 100.

(56) Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 85/161.

ne signifie pas que cet élément est exact mais seulement qu'il est tenu pour un minimum (57).

Conclusion

Même si la loi et la jurisprudence fiscale n'exigent pas une comptabilité conforme à la législation comptable, il apparaît que les éléments probants présentés sont généralement les comptes annuels de l'entreprise. La régularité formelle de ces documents ne suffit pas. Il convient de les examiner au fond. Ainsi, les objectifs des lois comptables et fiscales convergent : toutes deux visent à la présentation de documents sincères reflétant exactement la situation de l'entreprise.

L'analyse de la jurisprudence révèle des décisions apparemment contradictoires : n'oublions pas cependant que l'examen des documents comptables doit se faire au cas par cas et que, le plus souvent, c'est un ensemble d'éléments douteux qui conduira le juge à ne pas admettre le caractère probant de la comptabilité.

Enfin, il faut constater que l'absence de précisions législatives place les petits commerçants dans une situation embarrassante : dans quelle mesure doivent-ils appuyer leurs inscriptions journalières globales de pièces justificatives, étant donné qu'il n'existe, à l'heure actuelle, aucun moyen d'assurer une force probante incontestable à ces justificatifs ?

Sont-ils d'ailleurs obligés de fournir ces justificatifs, alors qu'à *l'impossible nul n'est tenu* et que le législateur n'a certainement pas perdu de vue cet aspect du problème lorsqu'il a expressément rappelé le principe que la déclaration du contribuable est présumée exacte et constitue la base normale de la taxation ?

Isabelle RICHELLE

Assistante
Chargée de cours H.E.C. (*)

(57) Cass., 25 mars 1982, *J.D.F.*, 1983, p. 42, *F.J.F.*, 82/137 ; Liège, 13 janvier 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 100.

(*) L'auteur remercie le professeur E. Bours pour les conseils prodigués tout au long de ce travail.