

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "In dubio contra fiscum, un adage obsolète ?"

Auteur : Cherry, Zeinab

Promoteur(s) : 11506

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2024-2025

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/22575>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

***In dubio contra fiscum,
un adage obsolète ?***

Zeinab CHERRY

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2024-2025

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Frédéric FOGLI

I. INTRODUCTION	1
II. L'INTERPRÉTATION DE LA LOI FISCALE.....	2
A. POINT DE DÉPART : LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ ET L'INTERPRÉTATION STRICTE	2
B. LES MÉTHODES D'INTERPRÉTATION AUTORISÉES	3
1. LA MÉTHODE D'INTERPRÉTATION LITTÉRALE.....	3
2. LA MÉTHODE D'INTERPRÉTATION SYSTÉMATIQUE	3
3. LA MÉTHODE D'INTERPRÉTATION HISTORIQUE.....	4
C. LES MÉTHODES D'INTERPRÉTATION PROHIBÉES	4
1. LA MÉTHODE D'INTERPRÉTATION PAR ANALOGIE.....	4
2. CONTROVERSE QUANT À LA MÉTHODE D'INTERPRÉTATION TÉLÉOLOGIQUE	4
D. L'INTERPRÉTATION ÉCHOUE À CLARIFIER LE TEXTE.....	5
III. FONDEMENT DE L'ADAGE <i>IN DUBIO CONTRA FISCUM</i>.....	6
A. ARRÊTS FONDATEURS EN DROIT BELGE	6
1. ARRÊT DU 24 OCTOBRE 1938 DE LA COUR DE CASSATION.....	6
2. ARRÊT DU 28 MAI 1942 DE LA COUR DE CASSATION	6
B. CONFIRMATION PAR LA COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME	7
1. ARRÊT SERKOV	7
2. RECONNAISSANCE IMPLICITE DE L'ADAGE <i>IN DUBIO CONTRA FISCUM</i>	8
IV. RÉGIME DE L'ADAGE	9
A. NATURE JURIDIQUE	9
B. CONDITION D'APPLICATION.....	9
C. CHAMP D'APPLICATION.....	10
D. NUANCE : <i>IN DUBIO PRO FISCO</i>	10
V. ANALYSE JURISPRUDENTIELLE DE L'ADAGE DANS LE CADRE DE L'INTERPRÉTATION DE LA LOI	11
A. <i>IN DUBIO CONTRA FISCUM</i> DANS LES JURIDICTIONS DU FOND	11
1. APPLICATION DE L'ADAGE.....	11
a. Jugement du 23 avril 2018 du Tribunal de première instance d'Anvers	11
b. Jugement du 27 février 2013 du Tribunal de première instance de Namur	11
c. Arrêt du 7 décembre 2010 de la Cour d'appel d'Anvers	12
d. Jugement du 7 novembre 2007 du Tribunal de première instance de Hasselt	12
2. ÉCARTEMENT DE L'ADAGE.....	13
a. Jugement du 21 octobre 2020 du Tribunal de première instance de Mons	13

b.	Arrêt du 25 juin 2019 de la Cour d'appel d'Anvers	14
c.	Jugement du 9 octobre 2018 du Tribunal de première instance d'Anvers.....	14
B.	<i>IN DUBIO CONTRA FISCUM DANS LA COUR DE CASSATION</i>	15
1.	ARRÊT DU 21 MAI 2021.....	15
2.	ARRÊT DU 11 MAI 2018.....	16
3.	ARRÊTS DU 21 NOVEMBRE 2002 ET DU 12 JUIN 2003	16
4.	ARRÊT DU 22 NOVEMBRE 2001.....	17
C.	OBSERVATIONS	17
VI.	<u>ANALYSE JURISPRUDENTIELLE DE L'ADAGE DANS LE CADRE PROBATOIRE</u>	19
A.	L'ERREUR MATÉRIELLE	19
1.	DANS LA COUR DE CASSATION.....	19
2.	DANS LES JURIDICTIONS DU FOND	20
a.	Jugement du 10 juin 2024 du Tribunal de première instance du Brabant Wallon	20
b.	Arrêt du 21 septembre 2021 de la Cour d'appel de Bruxelles.....	20
c.	Arrêt du 23 janvier 2018 de la Cour d'appel d'Anvers.....	21
B.	COMPTABILITÉ NOIRE ET PRÉSOMPTION	21
a.	Jugement du 18 octobre 2017 du Tribunal de première instance de Flandre occidentale ..	22
b.	Arrêt du 13 août 2001 de la Cour d'appel de Bruxelles	22
c.	Arrêt du 31 mars 1998 de la Cour d'appel d'Anvers	23
C.	OBSERVATIONS	23
VII.	<u>PORTÉE CONTESTÉE DE L'ADAGE <i>IN DUBIO CONTRA FISCUM</i></u>	25
A.	DANS LE CONTEXTE PROBATOIRE	25
B.	DANS TOUT CONTEXTE	26
VIII.	<u>CONCLUSION</u>	27
IX.	<u>BIBLIOGRAPHIE</u>	29
A.	LÉGISLATION	29
B.	DOCTRINE	29
C.	JURISPRUDENCE	31

I. Introduction

L’interprétation des règles fiscales constitue un enjeu majeur, tant pour les praticiens du droit que pour les juridictions chargées d’appliquer ces normes. Le principe constitutionnel de légalité, qui domine la matière fiscale, exige une interprétation stricte des normes fiscales, afin de protéger les contribuables contre toute extension arbitraire de la charge fiscale.

Dans ce contexte, l’adage *in dubio contra fiscum*, selon lequel tout doute sur l’interprétation de la loi doit bénéficier au contribuable, intervient comme un principe subsidiaire d’interprétation. En effet, celui-ci trouve à s’appliquer après épuisement des méthodes classiques d’interprétation qui ont échoué à lever le doute sur la portée d’un texte fiscal. Dès lors, son application va directement dépendre du périmètre de ces méthodes d’interprétation de la loi fiscale, lesquelles ont connu une certaine évolution, notamment dans la jurisprudence de la Cour de cassation.

Par ailleurs, la portée de l’adage *in dubio contra fiscum* a connu un élargissement progressif vers les situations d’incertitude dans le contexte probatoire, concernant notamment la preuve des éléments factuels servant à établir l’assiette de l’impôt. Cette évolution suscite des interrogations quant à la légitimité d’un tel glissement dans ce domaine qui semblerait, à premier abord, exclu du champ d’application originel de l’adage.

Face à ces constats, une question centrale se pose : l’adage *in dubio contra fiscum* est-il devenu obsolète ? Est-il toujours pertinent à la lumière de l’évolution du droit fiscal belge, ou s’agit-il d’un concept théorique dont la portée effective se réduit de plus en plus sous l’effet de la jurisprudence ?

Afin d’apporter des éléments de réponse à cette problématique, le présent mémoire s’attachera tout d’abord à analyser la place théorique de l’adage dans le contexte de l’interprétation fiscale, en commençant par énoncer son champ d’application, ses fondements ainsi que son régime. Une analyse jurisprudentielle suivra afin d’examiner son application effective par les juridictions belges. Ensuite, une seconde analyse jurisprudentielle mettra en lumière le glissement de l’adage vers le contexte probatoire. Enfin, une dernière partie sera consacrée aux critiques doctrinales et jurisprudentielles formulées à l’encontre de l’adage, avant de conclure sur sa pertinence actuelle.

II. L'interprétation de la loi fiscale

L'interprétation des lois fiscales, tout comme celle des lois en général, constitue une étape incontournable avant leur mise en œuvre. En effet, il s'agit de comprendre quelles situations concrètes et quelles conséquences ces règles visent, derrière les formules souvent générales employées par le législateur. En d'autres termes, cette démarche consiste à décoder le « message » du législateur, à traduire sa volonté exprimée dans le texte pour pouvoir ensuite appliquer la disposition à des cas réels et individuels¹.

Par ailleurs, tout texte juridique nécessite une forme d'interprétation, même lorsque son sens semble évident. Cela va à l'encontre d'une idée encore parfois répandue, et longtemps défendue par la Cour de cassation², selon laquelle l'interprétation ne serait nécessaire que lorsque le texte est obscur ou ambigu. Cette vision repose sur l'adage latin *interpretatio cessat in claris*, soit « l'interprétation cesse lorsque le texte est clair », qui mérite aujourd'hui d'être nuancé³.

A. Point de départ : le principe de légalité et l'interprétation stricte

Les articles 170 et 172 de la Constitution disposent qu'aucune taxe, exonération ou réduction d'impôt ne peut être introduite si ce n'est par une loi⁴ : il s'agit du principe de légalité du droit fiscal. Le constituant a ainsi réservé au seul législateur le pouvoir d'établir des taxes, d'en fixer les éléments essentiels et de prévoir des avantages fiscaux, excluant en principe toute délégation de cette compétence à l'exécutif⁵. En d'autres termes, nul ne peut être soumis à l'impôt sans qu'une loi ne le prévoie expressément⁶.

Ce principe implique notamment que la loi fiscale doit faire l'objet d'une interprétation stricte. En effet, ni les cours et tribunaux, ni l'administration ne peuvent interpréter librement la loi fiscale, au risque d'en élargir indûment le champ d'application et, ce faisant, de violer les articles 170 et 172 de la Constitution⁷. Par ailleurs, l'impôt pouvant être perçu comme une atteinte au droit de propriété, en ce qu'il contraint le contribuable à renoncer à une partie de ses revenus, la loi instaurant une telle charge doit, par principe, être interprétée de manière stricte⁸.

¹ A. NOLLET, De l'« abus fiscal » ou quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt, 1^{re} éd., Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 223.

² Voy. notamment Cass., 22 novembre 1949, *Pas.*, 1950, I, p. 179.

³ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 223.

⁴ Const., art. 170 et 172.

⁵ ROSSIGNOL, K., « No taxation without legislation: het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, M. De Jonckheere (dir.), Brugge, Die Keure, 2011, p. 75 et 76.

⁶ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2014, p. 20.

⁷ Cass., 10 novembre 1997, *R. Cass.*, 1998, n° 3, p. 376 à 378.

⁸ S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, p. 21.

Il convient dès lors de distinguer les méthodes d'interprétation autorisées, applicables en droit fiscal, des méthodes d'interprétation prohibées, qui doivent être écartées en raison de leur effet d'extension du champ d'application de la loi fiscale.

B. Les méthodes d'interprétation autorisées

1. La méthode d'interprétation littérale

La méthode d'interprétation littérale consiste à lire les mots de la loi dans leur sens usuel⁹. Il s'agit de la méthode à laquelle les cours et tribunaux recourent en priorité. En principe, les termes utilisés en droit fiscal ont la même signification que ceux du droit commun, sauf si la législation fiscale y déroge expressément. Il est dès lors nécessaire d'examiner si la loi fiscale a attribué à un terme une signification particulière ou si elle en a fourni une définition explicite. À défaut, il convient de s'en tenir au sens usuel des termes utilisés, conformément à cette méthode d'interprétation¹⁰.

Cependant, le recours exclusif à cette méthode peut s'avérer insuffisant pour saisir fidèlement la volonté du législateur. Il est dès lors essentiel de ne pas se limiter à une lecture purement littérale mais de mobiliser également d'autres méthodes d'interprétation, afin d'identifier l'intention réelle du législateur¹¹.

2. La méthode d'interprétation systématique

Cette seconde méthode d'interprétation consiste à interpréter la disposition légale en la replaçant dans un contexte plus large. L'analyse en vue de l'interprétation d'une disposition peut porter sur la structure interne de la loi elle-même : en examinant la place de l'article au sein des titres, chapitres ou sections, il est parfois possible d'éclaircir une disposition ambiguë. Toutefois, il convient de rappeler que ces subdivisions n'ont qu'une valeur indicative, et non normative¹².

Par ailleurs, la disposition peut également être interprétée à la lumière de normes extérieures à la loi, qu'il s'agisse de normes supérieures auxquelles elle doit se conformer, comme la Constitution, ou de normes de même niveau. Dans ce dernier cas, plus les lois concernées partagent un contexte ou une finalité commune, plus elles doivent être interprétées de manière cohérente¹³.

⁹ J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, p. 177.

¹⁰ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie. Een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelastingen en dubbelbelastingverdragen*, 1^{re} éd., Brussel, Intersentia, 2018, p. 209.v

¹¹ L. BROSENS, *ibidem*, p. 213.

¹² J. VANDE LANOTTE et G. GOEDERTIER, *Handboek Belgisch Publiekrecht*, Brugge, die Keure, 2010, p. 165.

¹³ L. BROSENS, *op. cit.*, p. 210 et M. VAN HOECKE, *De interpretatievrijheid van de rechter*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1979, p. 151.

3. La méthode d'interprétation historique

Enfin, la méthode historique permet de déterminer la volonté du législateur par le biais d'analyse d'éléments précédant l'adoption de la loi. On distingue la méthode *wetshistorische*, soit la méthode d'interprétation historique législative de la méthode *rechthistorische*, soit la méthode d'interprétation historique juridique¹⁴.

La méthode historique législative consiste en l'analyse de l'évolution du texte légal à travers son processus de création. Elle repose notamment sur l'examen des travaux préparatoires, tels que les documents parlementaires, pour identifier l'intention du législateur au moment de l'adoption de la loi. Quant à la méthode historique juridique, elle consiste en l'interprétation d'une disposition en la replaçant dans l'évolution générale du droit. Elle prend en compte des sources plus anciennes comme le droit romain, et établit des liens logiques entre différentes législations successives qui traitent d'un même sujet. Par ailleurs, cette méthode tient également compte du contexte socio-économiques qui a précédé l'adoption de la norme¹⁵.

C. Les méthodes d'interprétation prohibées

1. La méthode d'interprétation par analogie

De nombreux arrêts de jurisprudence s'accordent sur l'interdiction du recours à la méthode d'interprétation par analogie en matière fiscale¹⁶. En effet, cette méthode consiste à étendre le champ d'application d'une disposition légale à des situations non prévues par le texte, mais qui sont très similaires à la situation qu'il vise. Or, comme mentionné précédemment, l'interprétation stricte de la loi fiscale, qui découle du principe de légalité, interdit d'étendre le champ d'application d'une disposition au-delà de ce que cette dernière a expressément prévu¹⁷. Admettre une telle méthode reviendrait à permettre au juge ou au fonctionnaire de combler une lacune de la loi, ce qui constituerait un empiètement sur un pouvoir que la Constitution réserve exclusivement au corps législatif démocratiquement élu¹⁸.

2. Controverse quant à la méthode d'interprétation téléologique

La méthode d'interprétation téléologique fait l'objet d'une controverse quant à l'autorisation de son application par les cours et tribunaux et par l'administration. Cette divergence résulte d'interprétations différentes de cette méthode. En effet, certains auteurs la conçoivent comme une méthode impliquant l'analyse de la *ratio legis* de la loi, en étudiant l'objectif poursuivi par le législateur au moment de l'adoption de la loi¹⁹. Dans cette optique, la méthode téléologique

¹⁴ L. BROSENS, *ibidem*, p. 211.

¹⁵ L. BROSENS, *ibidem*, p. 211 et A. TIBERGHIEN, « De interpretatie van de fiscale wet », *A.F.T.*, 1959, p. 26.

¹⁶ Cass., 13 avril 1978, *Pas.* 1978, I, p. 910 ; Liège, 25 octobre 2000, *JLMB* 2002, afl. 13, p. 2 ; Mons, 6 octobre 2010, *F.J.F.*, n° 2011/229.

¹⁷ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 232.

¹⁸ L. BROSENS, *op. cit.*, p. 216.

¹⁹ I. CLAEYS BOUUAERT, « De interpretatie van de fiscale wet », *T. Not.*, 1961, n° 6-7, p. 129.

s'apparente à la méthode d'interprétation historique mentionnée précédemment et est dès lors admissible²⁰. D'autres auteurs estiment que cette méthode permet de prendre en compte des circonstances que le législateur n'aurait pas pu prévoir au moment de l'adoption de la loi, ce qui justifierait dès lors une extension du champ d'application de la loi fiscale. Toutefois, dans cette perspective, la méthode téléologique s'apparente à la méthode d'interprétation analogique, laquelle est interdite²¹. Il convient dès lors d'adopter une certaine prudence lors de l'utilisation de cette méthode d'interprétation.

D. L'interprétation échoue à clarifier le texte

Il arrive que, malgré le recours aux différentes méthodes d'interprétation reconnues, le sens d'une disposition fiscale demeure incertain. Cette absence de clarté rend difficile l'identification précise de l'intention du législateur et laisse planer le doute quant à l'inclusion ou non d'une situation donnée dans le champ d'application de la loi. Dans un tel contexte d'incertitude, une extension du texte pour y inclure des situations non clairement visées serait délicat, en particulier en raison de l'interdiction de l'analogie en droit fiscal²².

C'est dans cette optique que s'inscrit l'adage *in dubio contra fiscum* : en cas de doute persistant après épuisement des méthodes d'interprétation reconnues, la règle fiscale doit être interprétée en faveur du contribuable. Cet adage d'origine jurisprudentielle²³ vise ainsi à protéger les contribuables contre l'insécurité juridique qui résulterait d'une extension incertaine de la norme fiscale. Il constitue à ce titre une conséquence directe du principe de légalité stricte en matière d'imposition.

In dubio contra fiscum s'analyse dès lors comme étant « l'ultime recours » dont dispose l'interprète lorsqu'il se trouve confronté à un doute persistant quant au champ d'application d'une disposition fiscale²⁴.

²⁰ L. BROSENS, *op. cit.*, p. 217.

²¹ A. TIBERGHIEN, *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1986, p. 56.

²² S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, p. 21.

²³ Voy. *infra*.

²⁴ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 228 et 229.

III. Fondement de l'adage *In dubio contra fiscum*

A. Arrêts fondateurs en droit belge

1. Arrêt du 24 octobre 1938 de la Cour de cassation

L'adage *in dubio contra fiscum* trouve son fondement dans l'arrêt du 24 octobre 1938 de la Cour de cassation. L'affaire portait sur l'interprétation de la notion d'enfant à charge dans les lois relatives aux impôts sur les revenus coordonnées par l'arrêté royal du 6 août 1931. Le régime fiscal prévoyait une réduction d'impôt pour les personnes ayant des membres de leur famille à charge.

En vertu de l'article 25, §7 et §8 du texte législatif précité, étaient considérés comme à charge : l'épouse, les ascendants et descendants ainsi que les collatéraux jusqu'au deuxième degré, à condition qu'ils vivent dans le même foyer.

Dans l'affaire en question, un débat est né autour du fils du contribuable car, bien qu'il vivait avec son père, il percevait aussi ses propres revenus. La Cour d'appel de Gand avait refusé de le considérer comme à charge pour cette raison, basant son raisonnement sur une autre disposition du texte, à savoir l'article 25, §9.

Le contribuable décide alors de se pourvoir en cassation et la Cour finit par lui donner raison. En effet, selon elle, le paragraphe 9 ne concernait pas directement la définition même de « personne à charge ». Comme la loi n'était pas claire à ce sujet, la Cour a décidé que le doute devait profiter au contribuable :

« *Attendu que, dans le doute, la loi doit être interprétée contre le fisc* »²⁵.

C'est donc dans cet arrêt que la Cour applique pour la première fois, sans le citer mot à mot, l'adage *in dubio contra fiscum* : en cas de doute, la règle doit être interprétée en défaveur du fisc²⁶.

2. Arrêt du 28 mai 1942 de la Cour de cassation

Dans un arrêt du 28 mai 1942, la Cour de cassation revient sur l'adage *in dubio contra fiscum* en adoptant cette fois-ci une approche beaucoup plus approfondie qu'en 1938.

Dans cette affaire, la question portait sur l'interprétation d'une disposition fiscale, à savoir l'article 202/2, §3, de l'ancien code des taxes assimilées au timbre. Le texte prévoyait : « (...)

²⁵ Cass., 24 octobre 1938, *Pas.* 1938, I, p. 331 et 332.

²⁶ N. LAUWERS, « De draagwijdte van het beginsel “In dubio contra fiscum” », *A.F.T.*, 2016/4, p. 42 et 43.

dans le cas où l'opposition à la contrainte est rejetée, aucun recours contre le jugement n'est recevable avant que le montant des sommes dues ait été consigné »²⁷.

En l'occurrence, le contribuable, initialement condamné, a voulu faire opposition mais s'était vu refuser l'accès au recours par le tribunal faute de consignation. Il a ensuite interjeté appel sans avoir versé les sommes dues, ce qui a conduit l'État belge, partie adverse, à soulever l'irrecevabilité de l'appel au motif du non-respect de l'exigence prévue par l'article précité. La Cour d'appel s'est alors prononcée et a refusé de déclarer l'appel immédiatement irrecevable. Selon elle, l'article 202/2 n'instaurait pas une cause de nullité automatique du recours mais empêchait simplement celui-ci d'être examiné tant que les sommes n'étaient pas payées. Cela autorisait donc le juge à accorder un délai au contribuable pour effectuer la consignation tout en suspendant l'examen de l'appel jusqu'à preuve du paiement. L'État belge n'est pas d'accord avec cette interprétation et introduit alors un pourvoi devant la Cour de cassation.

Dans son arrêt, la Cour de cassation a mené une analyse fine du texte. Si l'on s'en tenait aux seuls mots « *aucun recours n'est recevable* », il semblait que l'absence de consignation rendait l'appel nul. Mais la suite du texte « *avant que le montant ait été consigné* », suggérait qu'il s'agissait simplement d'une condition temporaire : l'appel n'était pas totalement exclu, mais suspendu tant que la consignation n'était pas faite.

La Cour a aussi vérifié les travaux préparatoires et a constaté qu'ils ne contredisaient pas cette interprétation plus souple. Dès lors, elle a jugé que la position de la Cour d'appel respectait à la fois le texte et l'esprit de la loi. Elle a conclu en rappelant qu'en cas de doute, l'interprétation fiscale doit aller dans le sens le plus favorable au contribuable²⁸.

Ce qui distingue cet arrêt du précédent est la précision apportée par la Cour. Selon NICOLAS LAUWERS, il ne s'agit pas simplement d'interpréter « contre le fisc », mais bien de chercher activement l'interprétation la plus avantageuse pour le contribuable. Cet arrêt précise donc la manière d'appliquer *in dubio contra fiscum* en droit fiscal belge²⁹.

B. Confirmation par la Cour européenne des droits de l'homme

1. Arrêt Serkov

Dans une affaire du 7 juillet 2011, le requérant M. Serkov dirigeait une petite entreprise en Ukraine et bénéficiait d'un régime fiscal simplifié remplaçant notamment la TVA par une taxe unifiée. Lors de l'importation de marchandises en 2004, les autorités douanières lui ont néanmoins réclamé la TVA. Il contesta alors cette décision devant les juridictions ukrainiennes.

²⁷ Ancien code des taxes assimilées au timbre, art. 202/2.

²⁸ Cass., 28 mai 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 134 à 136 et N. LAUWERS, *op. cit.*, p. 43 et 44.

²⁹ N. LAUWERS, *op. cit.*, p. 44.

Après avoir épuisé ses moyens de recours en interne sans obtenir de décision favorable, il décida de saisir la Cour européenne des droits de l'homme.

Celle-ci a examiné l'affaire sous l'angle de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, qui garantit le droit au respect des biens³⁰. La Cour a rappelé que toute ingérence dans le droit de propriété, même à des fins fiscales, doit être conforme à la loi, et que cette loi doit répondre à une exigence de qualité : elle doit être accessible, claire et prévisible dans ses effets.

Or, dans le cas de M. Serkov, la disposition litigieuse faisait l'objet d'interprétations contradictoires, y compris au sein de la Cour suprême ukrainienne. En effet, celle-ci a d'abord reconnu une exonération de TVA, puis a opéré un revirement sans fournir de justification suffisante. La Cour européenne a estimé qu'un tel changement brusque et non motivé portait atteinte à la sécurité juridique du contribuable.

Elle en a conclu que, pour qu'un impôt puisse constituer une ingérence légitime dans le droit de propriété, il doit reposer sur un fondement juridique suffisamment clair, prévisible et constant. À défaut, comme en l'espèce, l'incertitude législative et jurisprudentielle équivaut à une violation de l'article 1^{er} du premier protocole. La Cour a ainsi souligné qu'une pluralité d'interprétations contradictoires, non justifiées par une évolution objective du droit ou des circonstances, est incompatible avec le standard de « qualité de la loi »³¹ exigé par la Convention³².

2. Reconnaissance implicite de l'adage *In dubio contra fiscum*

Plusieurs auteurs ont soutenu que la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu en cet arrêt l'adage *in dubio contra fiscum*³³. En effet, il découle de la décision que lorsque les exigences de qualité de la loi ne sont pas respectées, et qu'il existe dès lors un doute quant à son interprétation, celle-ci ne peut être appliquée. En d'autres termes, *in dubio contra fiscum*. Juger autrement reviendrait à imposer une charge fiscale sans base légale claire, de sorte qu'il y aurait violation de l'article 1^{er} du premier protocole de la Convention³⁴.

Cette décision renforce ainsi l'autorité de l'adage *in dubio contra fiscum*, car elle démontre que, même au niveau européen, les juridictions supérieures reconnaissent la nécessité de protéger les contribuables face à des règles fiscales ambiguës.

³⁰ Premier protocole additionnel à la Conv. eur. D.H., art. 1.

³¹ Traduction libre de Cour eur. D.H., arrêt *S.N.S. c. Ukraine*, 7 juillet 2011, point 42.

³² Cour eur. D.H., arrêt *S.N.S. c. Ukraine*, 7 juillet 2011.

³³ M. MAUS, « *In dubio contra fiscum is een mensenrecht* », *Fisc. act.*, 2011, n°27, p. 4 et B. PEETERS, « *Naar een grondige hervorming van de inkomstenbelastingen?* », *A.F.T.*, 2013, n° 4, p. 17 cités par N. LAUWERS, op. cit., p. 64 ; N. LAUWERS, op. cit., p. 64.

³⁴ N. LAUWERS, op. cit., p. 64.

IV. Régime de l'adage

A. Nature juridique

Comme mentionné précédemment, l'adage *in dubio contra fiscum* découle essentiellement du principe de légalité fiscale et du principe d'interprétation stricte des lois fiscales. Il convient toutefois de s'interroger sur sa nature exacte. Cet adage, souvent cité, constitue-t-il un véritable principe général de droit doté d'une force contraignante, ou s'agit-il simplement d'une maxime juridique sans portée normative ?

Les arrêts de la Cour de cassation des 19 décembre 2013 et 10 février 2017 permettent d'apporter une réponse claire à cette question. La Cour y affirme expressément que :

« *L'adage in dubio contra fiscum n'est pas un principe général de droit* »³⁵.

Par ailleurs, l'avocat général DIRK THIJS confirme dans ses conclusions d'un autre arrêt que l'adage n'est « *qu'une règle d'interprétation subsidiaire* »³⁶.

Il en résulte donc que l'adage ne possède aucune force juridique obligatoire. *In dubio contra fiscum* peut certes guider l'interprétation des règles fiscales, mais l'adage ne peut en aucun cas constituer une base juridique autonome. Son invocation ne suffit donc pas, à elle seule, à fonder un recours juridictionnel³⁷.

Cela étant, l'adage continue d'être régulièrement invoqué dans la jurisprudence belge. Il importe donc d'examiner si, au-delà des principes, il est effectivement pris en compte dans la pratique judiciaire.

B. Condition d'application

Il résulte de ce qui a été développé ci-dessus que l'adage *in dubio contra fiscum* ne trouve à s'appliquer qu'en dernier ressort lorsqu'un doute subsiste après l'application de l'ensemble des méthodes d'interprétation reconnues en droit fiscal. Cela inclut tant l'interprétation littérale que les approches historique, systématique et téléologique (dans une certaine mesure). Ce n'est qu'après avoir tenté, en vain, de lever l'ambiguïté de la norme par ces moyens, que l'interprète peut recourir à l'adage. L'existence même du doute est donc une condition *sine qua non*, mais ce doute doit être résiduel.

³⁵ Traduction libre de Cass. (1^{re} ch.), 10 février 2017, R.G. F.16.0027.N, disponible sur www.juportal.be et traduction libre de Cass. (1^{re} ch.), 19 décembre 2013, R.G. F.12.0109.N, disponible sur www.monkey.be.

³⁶ Traduction libre de Av. gén. D. THIJS, concl. préc. Cass. (1^{re} ch.), 3 septembre 2015, R.G. F.14.0149.N, disponible sur www.juportal.be.

³⁷ N. LAUWERS, *op. cit.*, p. 41 et 42 et Cass. (1^{re} ch.), 10 février 2017, R.G. F.16.0027.N, disponible sur www.juportal.be.

C. Champ d'application

L'adage *in dubio contra fiscum* trouve classiquement à s'appliquer en matière d'interprétation de la loi fiscale. Il est invoqué lorsque subsiste une incertitude quant au sens ou à la portée d'une disposition légale, malgré l'épuisement des méthodes d'interprétation admises. C'est dans ce cadre qu'il a été historiquement formulé, comme remède ultime à l'ambiguïté législative.

Cependant, la jurisprudence témoigne également d'un usage de l'adage dans des contextes où le doute ne porte pas sur la norme elle-même, mais sur l'appréciation des faits ou sur la valeur probante des éléments de preuve. Certains contribuables ont ainsi évoqué *in dubio contra fiscum* face à un doute persistant quant aux circonstances de fait invoquées par l'administration fiscale ou quant à l'interprétation de documents comptables.

Ce glissement du champ strictement normatif vers le champ factuel est néanmoins débattu, et il convient d'en examiner la portée et la légitimité à la lumière de la jurisprudence belge, ce que fera l'objet des développements suivants.

D. Nuance : *In dubio pro fisco*

Lorsqu'une disposition fiscale prévoit une exonération ou une réduction d'impôt, le doute persistant après interprétation de la loi ne profite pas automatiquement au contribuable. En effet, en cas d'incertitude dans ce contexte, ce n'est pas l'adage *in dubio contra fiscum* qui trouverait à s'appliquer, mais plutôt l'adage inverse, à savoir *in dubio pro fisco* : en cas de doute, l'exonération sera refusée et c'est le fisc qui en bénéficiera³⁸.

Tout comme *in dubio contra fiscum*, cet adage se fonde sur le principe de légalité, plus précisément sur l'article 172, §2 de la Constitution qui exige une base législative claire pour tout avantage fiscal³⁹. Ainsi, en cas de doute sur une règle exonératoire, la décision sera prise en défaveur du contribuable. Cette approche nuance l'idée que le contribuable bénéficie toujours du doute. Comme l'a souligné très justement le Procureur général Ernest Krings : « *il n'y a pas dans cette théorie que des roses pour le contribuable* »⁴⁰.

Pour savoir quel adage appliquer, il faut dès lors nécessairement examiner l'objet de la disposition sujette à interprétation⁴¹.

³⁸ N. LAUWERS, *op. cit.*, p. 39.

³⁹ Const., art. 172, §2.

⁴⁰ E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », *Les lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches de logique, éd. Perelman, Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 466 cité par A. NOLLET, *op. cit.*, p. 231.

⁴¹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 231 et 232 et Civ. néerl. Bruxelles, 9 septembre 2015, R.G. 2014/1423/A, disponible sur www.lexnow.be.

V. Analyse jurisprudentielle de l'adage dans le cadre de l'interprétation de la loi

L'adage *in dubio contra fiscum* a été mobilisé à plusieurs reprises dans la jurisprudence dans le cadre de l'interprétation des normes fiscales. Pour en cerner la valeur qui lui est attribuée dans ce contexte-là, il convient d'examiner, d'une part, son application par les juridictions inférieures, et, d'autre part, les développements récents apportés par la Cour de cassation.

A. *In dubio contra fiscum* dans les juridictions du fond

1. Application de l'adage

a. *Jugement du 23 avril 2018 du Tribunal de première instance d'Anvers*

Cette affaire porte sur la contestation d'une taxe imposée par une commune sur des « terrains industriels » non bâties. Une société concernée par cette taxe s'oppose à l'imposition en affirmant que le terrain en question ne relève pas de la catégorie des terrains industriels, mais d'une « zone artisanale ». La commune rejette la réclamation, justifiant la taxe en précisant que les zones artisanales sont aussi destinées à des activités industrielles.

Le contribuable décide alors de porter l'affaire devant le tribunal de première instance d'Anvers. Celui-ci examine la définition des « terrains industriels » telle qu'elle est donnée dans le règlement relatif à la taxe et constate qu'un renvoi est effectué vers le Code flamand de l'Aménagement du Territoire. Ce dernier ne fournit cependant pas de définition précise du terme en question. Le juge continue son raisonnement en indiquant que la seule certitude est que le terrain soumis à la taxe est situé dans une zone artisanale selon le plan régional. En conséquence, le tribunal conclut qu'aucune définition claire de « terrain industriel » n'est fournie, ni par le règlement ni par le Code flamand. Dès lors, un doute existe et l'adage *in dubio contra fiscum* s'applique, ce qui entraîne l'annulation de la taxation⁴².

b. *Jugement du 27 février 2013 du Tribunal de première instance de Namur*

Dans cette deuxième affaire, les contribuables avaient fait construire une extension à leur habitation et avaient appliqué le taux réduit de TVA de 6 %, estimant qu'il s'agissait de travaux de transformation. L'administration fiscale, au contraire, considérait qu'il s'agissait d'une nouvelle construction, imposable au taux ordinaire de 21 %. Le litige portait également sur l'affectation du bâtiment : les lieux étaient partiellement utilisés par une société liée aux demandeurs, ce qui soulevait la question de savoir si l'usage privé restait « principal » au sens de la réglementation.

Le tribunal constate alors une ambiguïté dans le texte réglementaire quant à la définition de « transformation » et surtout quant à l'interprétation du terme « usage principal ». Il n'était pas

⁴² Civ. Anvers, div. Anvers (4^e ch.), 23 avril 2018, *Cour. fisc.*, 2018, p. 1027.

clair si ce dernier critère devait être mesuré par rapport à l'ensemble du bâtiment ou seulement à l'extension.

Face à cette incertitude juridique, le tribunal applique l'adage *in dubio contra fiscum*. Il conclut donc que les travaux peuvent être considérés comme une transformation (et non une construction nouvelle) et que l'usage principal restait résidentiel, ce qui permet l'application du taux réduit de 6 %. La contrainte de paiement émise par l'administration est donc annulée⁴³.

c. Arrêt du 7 décembre 2010 de la Cour d'appel d'Anvers

Une troisième affaire pertinente à mentionner est celle de la Cour d'appel d'Anvers du 7 décembre 2010. Dans cette affaire il était question d'une taxe communale sur l'aménagement des égouts. Un litige est né autour de l'interprétation des termes utilisés dans un règlement-taxe adopté par la commune de Brasschaat. Le texte adopté prévoyait que le placement d'égouts sous les voies publiques constituait un fait générateur d'imposition. Toutefois, aucune précision n'était faite concernant ce qu'il fallait entendre par « placement » et par « aménagement » d'égouts.

Dès lors qu'aucune explication n'est donnée, la Cour d'appel procède à une interprétation des termes selon leur sens usuel. Ainsi, les expressions « aménagement » et « placement » d'égouts renvoient à des opérations de création, impliquant l'installation d'un dispositif là où il n'en existait pas auparavant. Il apparaît donc que seule l'installation d'un nouveau réseau d'égouttage dans un espace jusqu'alors non pourvu est visée comme fait imposable. Le remplacement ou le renouvellement d'un égout existant ne semble pas entrer dans le champ d'application de la taxe, tel qu'il est défini. La Cour d'appel a, de ce fait, jugé que la formulation « placement d'égouts » ne permettait pas, avec une sécurité juridique suffisante, de conclure que le remplacement d'un égout existant devait être soumis à la taxe. La Cour d'appel ajoute que si toutefois cette interprétation ne satisfait pas, la disposition en question doit tout de même être interprétée en faveur du redevable, conformément à l'adage *in dubio contra fiscum*. En effet, la notion d'« aménagement » telle qu'utilisée dans le règlement de taxation manque de clarté. La Cour donna donc raison au contribuable⁴⁴.

d. Jugement du 7 novembre 2007 du Tribunal de première instance de Hasselt

Cette affaire portait sur l'interprétation du terme « contribuable » dans le cadre d'un règlement communal de la commune de Hechtel-Eksel. Celui-ci instaurait une taxe sur les panneaux d'affichage. En vertu de l'article 2 dudit règlement, le redevable est « *la personne physique ou morale qui a le droit d'utiliser le panneau d'affichage et, à défaut, si l'utilisateur est inconnu, par le propriétaire du terrain ou du mur sur lequel se trouve le panneau d'affichage* »⁴⁵.

⁴³ Civ. Namur, div. Namur (4^e ch.), 27 février 2013, *F.J.F.*, 2013, n°8, p. 826.

⁴⁴ Anvers, 7 décembre 2010, *L.R.B.*, 2011, n°4, p. 42.

⁴⁵ Traduction libre du règlement communal de Hechtel-Eksel du 24 avril 1997 sur les panneaux d'affichage, art. 2.

En l'espèce, un agent communal avait établi un rapport d'inspection indiquant que plusieurs panneaux avaient été installés le long de la voie publique, et que leur dos mentionnait le nom de la personne que la commune considérait comme redevable de la taxe. Ce dernier contestait toutefois être le propriétaire de ces panneaux ou les avoir placés, et a donc saisi le tribunal de première instance pour contester la taxe.

Le tribunal a estimé que la définition figurant à l'article 2 du règlement communal ne permettait pas de déterminer de manière univoque qui devait être considéré comme redevable de la taxe, dans la mesure où le texte visait à la fois l'utilisateur et le propriétaire du support publicitaire. Même en analysant le terme « utilisateur » sur base de différentes définitions lexicales, la juridiction a constaté que son interprétation restait incertaine. Face à cette ambiguïté persistante, le tribunal a considéré que le doute devait profiter au contribuable présumé et a appliqué l'adage *in dubio contra fiscum*, en annulant la taxation litigieuse⁴⁶.

2. Écartement de l'adage

Bien que l'adage *in dubio contra fiscum* soit parfois appliqué par les juridictions inférieures, il existe en réalité un nombre important de décisions dans lesquelles l'adage est écarté par le juge, malgré son invocation par la défense du contribuable. Trois décisions, parmi tant d'autres⁴⁷, permettent d'illustrer ce propos.

a. *Jugement du 21 octobre 2020 du Tribunal de première instance de Mons*

Cette affaire concernait un employeur qui revendiquait l'application de la dispense de versement du précompte professionnel pour le travail de nuit, telle que prévue à l'article 275/5 du CIR92. Pour bénéficier de cet avantage fiscal, il est requis par ledit article que les travailleurs concernés aient presté au moins un tiers de leur temps de travail de nuit pendant le mois concerné. L'employeur soutenait qu'il pouvait calculer ce tiers sur une base journalière ou horaire, en se fondant sur une F.A.Q. publiée par l'administration.

À cet argument, le tribunal répond que le texte légal est clair : la « norme du tiers » doit être déterminée sur la base du nombre d'heures prestées, et non du nombre de jours. Par ailleurs, les circulaires, instructions administratives ou F.A.Q. ne peuvent lier ni l'administration ni le juge lorsqu'elles sont contraires à la loi, leur contenu ne pouvant prévaloir sur une disposition légale claire. Dès lors que la lettre de la loi ne souffre d'aucune ambiguïté, il ne peut être fait application de l'adage *in dubio contra fiscum*⁴⁸.

⁴⁶ Civ. Limbourg, div. Hasselt (11^e ch.), 7 novembre 2007, R.G. n°05/703/A, disponible sur www.monkey.be.

⁴⁷ En plus des décisions développées dans le cadre de ce travail, voy. également dans ce sens : Civ. néerl. Bruxelles (7^e ch.), 19 mars 2021, *Cour. Fisc.*, 2021, n°8, p. 209 ; Civ. Liège (9^e ch.), 19 septembre 2018, R.G. n° 2015/RG/589, disponible sur www.monkey.be ; Bruxelles (6^e ch.), 18 septembre 2013, R.G. n° 2012/FR/40, disponible sur www.monkey.be ; Civ. Namur (4^e ch.), 12 décembre 2007, R.G. n° 1568/05, disponible sur www.monkey.be.

⁴⁸ Civ. Hainaut, div. Mons (18^e ch.), 21 octobre 2020, *F.J.F.*, 2021, n°1, p. 18.

b. Arrêt du 25 juin 2019 de la Cour d'appel d'Anvers

Dans une deuxième affaire intéressante, une société belge a payé des frais de pilotage et des droits portuaires à des sociétés et agents maritimes établis au Suriname. La société a d'abord retenu le précompte professionnel sur ces paiements, pensant que les bénéficiaires étaient soumis à l'impôt belge des non-résidents sur base de l'article 228, §3 du CIR92. Estimant finalement que les conditions dudit article n'étaient pas remplies et que le texte manquait de clarté, la société a introduit une réclamation contre sa propre déclaration. Le tribunal de première instance a toutefois rejeté cette réclamation, affirmant que la société était liée par sa propre déclaration.

La société a alors interjeté appel, soutenant notamment que le champ d'application large et imprécis de la disposition « *catch all* » prévue à l'article 228, § 3 du CIR92 contreviennait au principe de sécurité juridique et de prévisibilité en droit fiscal.

La Cour rejette cet argument en considérant que le texte légal était, dès l'origine, formulé de manière claire et conforme à l'intention du législateur. Le fait que cette disposition ait pu produire des effets indésirables n'enlève rien à sa clarté. Dans ces conditions, la Cour estime qu'il n'existe pas de doute quant à l'interprétation de la norme et qu'il n'y a donc pas lieu de faire application de l'adage *in dubio contra fiscum*⁴⁹.

c. Jugement du 9 octobre 2018 du Tribunal de première instance d'Anvers

Dans cette troisième affaire, un contribuable soutenait que la prise en charge des pertes d'une société devait être déductible dès lors qu'il retirait des revenus professionnels de cette société, sans qu'il soit nécessaire que ces revenus soient des rémunérations de dirigeant d'entreprise. Il se fondait pour cela sur l'article 53, 15° du CIR92, qui ne renvoie pas expressément aux articles relatifs aux rémunérations de dirigeants et sur l'adage *in dubio contra fiscum*.

La Cour rejette cette interprétation. En effet, elle estime que, même si le texte ne mentionne pas directement les articles 30, 2° et 32 du CIR92, la phrase dans son ensemble ne laisse aucun doute : seuls les revenus professionnels perçus périodiquement en tant que dirigeant d'entreprise peuvent justifier la déductibilité d'une telle prise en charge.

Elle écarte également l'invocation par le contribuable de l'adage *in dubio contra fiscum*. En effet, elle rappelle que ce principe n'est applicable qu'en dernier recours, lorsque l'interprétation d'une disposition fiscale laisse subsister un doute sérieux. En l'espèce, le sens de la loi est suffisamment clair selon elle, tant dans sa formulation que dans son contexte, pour qu'il ne soit pas nécessaire d'y recourir⁵⁰.

⁴⁹ Anvers (6^e ch.), 25 juin 2019, *Cour. fisc.*, 2019, n°18, p. 615.

⁵⁰ Civ. Anvers, div. Anvers (6^e ch.), 9 octobre 2018, *F.J.F.*, 2019, n°6, p. 203.

B. *In dubio contra fiscum* dans la Cour de cassation

En effectuant des recherches sur l'application de l'adage *in dubio contra fiscum* dans la jurisprudence de la Cour de cassation, il apparaît clairement qu'aucun arrêt récent (depuis 1999⁵¹) ne s'y réfère pour en faire une véritable application. Certains arrêts le mentionnent, mais uniquement pour répondre à un argument en précisant que cet adage n'est pas applicable en l'espèce.

1. Arrêt du 21 mai 2021

Dans cette affaire, le litige portait sur l'interprétation de la condition « identifié sans équivoque » prévue à l'article 219, §7, CIR92, permettant d'éviter l'application d'une cotisation distincte sur les commissions non déclarées. En l'espèce, la contribuable avait émis des notes de crédit identifiant les bénéficiaires, mais l'administration contestait leur valeur probante, estimant qu'un tel document unilatéral ne suffisait pas à prouver une identification claire.

La contribuable a alors introduit une action en justice devant le tribunal de première instance de Hasselt afin d'annuler ces cotisations. Le tribunal lui a donné raison, jugeant que l'alinéa 7 de l'article 219 CIR92 était bien applicable. L'État belge a interjeté appel, mais la Cour d'appel a confirmé la décision du premier juge. L'État s'est alors pourvu en cassation.

Dans ses conclusions, l'avocat général JOHAN VAN DER FRAENEN s'est penché sur la question de savoir si un document unilatéral peut suffire à satisfaire à l'exigence d'identification « sans équivoque » du bénéficiaire. Il commence alors par rappeler les principes d'interprétation du droit fiscal : la loi s'interprète strictement et, en cas d'ambiguïté persistante, c'est l'adage *in dubio contra fiscum* qui s'applique. Or, selon lui, la formulation de l'article 219 CIR92 est effectivement ambiguë, mais au lieu d'appliquer l'adage, il propose d'interpréter la disposition à la lumière de son objectif (méthode téléologique).

En ce sens, il rappelle que l'article 219 CIR92 vise à inciter les sociétés à déclarer les montants versés à des tiers, afin que ces derniers puissent être imposés, sous peine d'être elles-mêmes taxées à leur place. L'alinéa 7 dudit article permet d'éviter cette taxation si le bénéficiaire est identifié sans équivoque dans un délai de 2 ans et 6 mois, ce qui laisse à l'administration le temps de lui réclamer l'impôt. L'avocat général estime qu'un document unilatéral tel qu'une note de crédit peut suffire, dès lors qu'il permet à l'administration d'agir. Exiger plus reviendrait à priver l'alinéa 7 de sa portée, d'autant que les documents que la loi impose initialement (comme les fiches individuelles) sont eux aussi unilatéraux. Par ailleurs, les travaux préparatoires confirmant que le législateur voulait permettre aux contribuables d'éviter la sanction en communiquant simplement l'identité du bénéficiaire, sans exiger une preuve irréfutable. Il conclut donc que les juridictions d'appel ont correctement motivé leur décision

⁵¹ Cass. (1^{re} ch.), 23 décembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 700.

en refusant d'appliquer la cotisation spéciale⁵². La Cour de cassation a suivi ce raisonnement et a rejeté le pourvoi de l'État belge⁵³⁵⁴.

2. Arrêt du 11 mai 2018

Dans cette deuxième affaire, le litige portait sur la restitution *a posteriori* des droits d'enregistrement en vertu des articles 209 et 131ter du Code des droits d'enregistrement wallon. En effet, en raison d'une omission dans l'acte notarié, les donataires s'étaient vu imposés avec application du taux ordinaire prévus pour les donations. Après la présentation de l'acte, un recours a été formé pour demander l'application du taux réduit, mais l'administration fiscale a refusé cette demande, arguant que l'absence de mention dans l'acte de la demande d'application de ce tarif constituait une exclusion de toute restitution.

La Cour d'appel, en suivant l'adage *in dubio contra fiscum*, a estimé que la demande d'application du tarif réduit ne constituait pas une condition formelle rendant impossible la restitution des droits d'enregistrement, en l'absence d'indication expresse à ce sujet dans l'acte. Elle a donc interprété la règle de manière favorable au contribuable.

Toutefois, la Cour de cassation a rejeté cette interprétation, estimant que la demande d'application du tarif réduit ne pouvait être formulée après l'enregistrement de l'acte, en raison des conditions strictes de l'article 209 du Code des droits d'enregistrement. Elle a donc conclu que l'absence de mention dans l'acte initial excluait la possibilité de restitution.

Ainsi, bien que la Cour d'appel ait invoqué l'adage *in dubio contra fiscum* pour favoriser le contribuable, la Cour de cassation a adopté une interprétation plus stricte de la loi, privilégiant une approche qui ne laissait pas de place à une restitution après coup⁵⁵.

3. Arrêts du 21 novembre 2002 et du 12 juin 2003

Ces deux arrêts portent sur l'interprétation de la notion de « déplacement professionnel » au sens de l'article 66, §4 du CIR92. Cette disposition prévoit un forfait pour les frais liés aux trajets entre le domicile et le lieu de travail. Une controverse avait surgi concernant la notion de "lieu d'affectation" dans les situations où le contribuable exerçait également son activité professionnelle à son domicile.

Les contribuables concernés soutenaient que, dans la mesure où une activité professionnelle était exercée à domicile, les déplacements entre celui-ci et un autre lieu de travail devaient

⁵² Av. gén. J. VAN DER FRAENEN, concl. préc. Cass. (1^{re} ch.), 21 mai 2021, R.G. F.19.0157.N, disponible sur www.juportal.be.

⁵³ Cass. (1^{re} ch.), 21 mai 2021, R.G. F.19.0157.N, disponible sur www.juportal.be.

⁵⁴ Voy. également dans ce sens Cass. (1^{re} ch.), 25 juin 2021, R.G. F.19.0132.N, disponible sur www.juportal.be.

⁵⁵ Cass. (1^{re} ch.), 11 mai 2018, R.G. F.16.0126.F, disponible sur www.juportal.be.

être considérés comme des déplacements entre deux lieux de travail. Dès lors, ces trajets pouvaient bénéficier, selon eux, de la déduction de 75% prévue à l'article 66, §1 du CIR92.

La Cour d'appel de Liège a estimé que l'application de l'article 66, §4 n'était pas certaine puisque la disposition ne prévoit aucune règle spécifique pour ce cas-ci. Il existe dès lors un doute, et en vertu de l'adage *in dubio contra fiscum*, celui-ci doit profiter au contribuable. Selon la juridiction, il convient dès lors d'appliquer l'article 66 §1 du CIR92.

Saisie d'un pourvoi en cassation, la Cour a rejeté ce raisonnement. En effet, la Cour s'est fondée sur l'intention du législateur, privilégiant de nouveau une interprétation téléologique de la disposition. Selon elle, le législateur entendait limiter les charges fiscales supportées par l'État pour des frais de déplacement car ce dernier supportait déjà des sommes importantes liées au réseau routier. Cette disposition doit dès lors s'appliquer à tout trajet entre le domicile et un lieu de travail, et ce même si une activité est exercée à domicile. Ces deux décisions illustrent une nouvelle fois le recul de l'adage *in dubio contra fiscum* dans la jurisprudence de la Cour de cassation⁵⁶.

4. Arrêt du 22 novembre 2001

Dans un arrêt du 22 novembre 2001, la Cour de cassation a pris une position favorable au contribuable en appliquant l'interprétation téléologique. Le litige concernait la déduction pour investissement d'immobilisations utilisées à des fins privées par des tiers. Une société qui loue des tentes à des particuliers, avait initialement déduit les coûts des tentes sur la base de l'article 42ter, §1 de l'ancien Code des impôts sur les revenus et de l'article 68 du CIR92. L'État belge a toutefois contesté cette déduction, citant une exclusion spécifique pour les biens cédés à des tiers à des fins non professionnelles. La Cour d'appel de Gand avait confirmé l'exclusion de la déduction, mais la Cour de cassation, en appliquant une interprétation téléologique, a conclu que cette exclusion ne s'appliquait pas au cas en question. En effet, la Cour a estimé que l'objectif législatif était d'empêcher un abus juridique, mais que, dans ce cas précis, la location de tentes avec des services à court terme ne correspondait pas à une utilisation abusive de la déduction. En conséquence, la Cour de cassation a annulé la décision de la Cour d'appel, donnant ainsi raison au contribuable⁵⁷.

C. Observations

Il peut être tiré plusieurs constats de l'analyse précédente. Tout d'abord, en raison des nombreuses formulations ambiguës des règlements communaux, l'adage *in dubio contra fiscum* est fréquemment invoqué et appliqué par les juridictions dans le domaine des impôts locaux. Par ailleurs, dans le contentieux fiscal plus général, l'adage est souvent invoqué par la défense du contribuable à titre subsidiaire. Toutefois, et à de rares exceptions près (comme la

⁵⁶ Cass. (1^{re} ch.) , 21 novembre 2002, R.G. F.01.0064.F, disponible sur www.juportal.be ; Cass. (1^{re} ch.), 12 juin 2003, R.G. F.01.0085.F, disponible sur www.lexnow.io.

⁵⁷ Cass., 22 novembre 2001, *TFR*, 2002, p. 358.

décision rendue en matière de TVA le 27 février 2013), *in dubio contra fiscum* est souvent écarté par les juridictions inférieures. En effet, les juges estiment généralement que la disposition légale en cause est suffisamment claire et ne nécessite donc pas le recours à cet adage.

Concernant la jurisprudence de la Cour de cassation, celle-ci semble privilégier aujourd’hui la recherche de l’intention du législateur, autrement dit une interprétation téléologique des textes (telle qu’elle s’apparente à la méthode d’interprétation historique). Les lois fiscales tendent ainsi à être interprétées de manière plus souple, en prenant en compte non seulement le texte de la loi, mais également et surtout l’objectif et la portée que le législateur visait lors de l’adoption du texte en question. Cette évolution a pour effet de réduire la portée de l’adage *in dubio contra fiscum*. En effet, la *ratio legis* s’impose désormais comme un critère centrale en matière d’interprétation, si bien qu’il est devenu rare que des doutes persistent encore (et donc que ceux-ci profitent au contribuable). Cela ne signifie toutefois pas que toute interprétation téléologique d’un texte aboutirait systématiquement à une issue défavorable pour le contribuable, comme l’illustre l’arrêt du 22 novembre 2001.

VI. Analyse jurisprudentielle de l'adage dans le cadre probatoire

L'adage *in dubio contra fiscum* n'est pas uniquement invoqué en cas d'ambiguïté dans l'interprétation d'une disposition légale. En effet, il est aussi fréquemment invoqué par le contribuable lorsqu'un doute subsiste quant aux circonstances de fait ou à la valeur probante des éléments de preuve produits.

Dans ce cadre probatoire, il convient d'examiner avec attention l'usage de cet adage dans la jurisprudence afin d'apprécier si son application a été légitimement étendu et s'il revêt une certaine pertinence.

A. L'erreur matérielle

La qualification d'une erreur comme étant matérielle ou de droit a fait l'objet de beaucoup de décisions de jurisprudence. Cette distinction est déterminante puisque seule l'erreur matérielle permet l'octroi d'office d'un dégrèvement des surtaxes.

1. Dans la Cour de cassation

Le 14 septembre 1990, la Cour de Cassation a rendu un arrêt particulièrement éclairant sur la manière dont le doute doit profiter au contribuable lorsque l'on se trouve face à une incertitude quant à la qualification de l'erreur en une erreur matérielle ou une erreur de droit.

En l'espèce, la Cour d'appel de Gand avait conclu dans son arrêt que « (...) *l'application faite par l'administration de l'article 118 du Code des impôts sur les revenus, et la surtaxe qui en résulte, ne peut être attribuée à une faute de frappe ou de calcul, ni à une autre erreur matérielle, mais éventuellement à une mauvaise appréciation de l'imposabilité ; qu'une telle erreur d'appréciation ne peut donner lieu à un dégrèvement d'office* »⁵⁸.

Selon la Cour de cassation, l'utilisation du terme « éventuellement » par la juridiction d'appel a laissé planer le doute quant à la nature exacte de l'erreur. Or, il ressort des travaux préparatoires de l'article 277 de l'ancien Code des impôts sur les revenus, qui portait sur de dégrèvement des surtaxes résultant notamment d'erreurs matérielles (actuel article 376 du CIR92), que le doute doit profiter au contribuable. En effet, ces travaux précisent : « (...) *l'étude du dossier doit permettre d'élucider le point de savoir s'il s'agit d'une erreur de fait ou d'une erreur de droit ; en l'absence d'indications suffisantes, l'adage in dubio contra fiscum fera considérer l'erreur comme une erreur matérielle* »⁵⁹. En conséquence, la Cour de cassation a cassé l'arrêt attaqué⁶⁰.

⁵⁸ Traduction libre de Cass., 14 septembre 1990, R.G. F.1786N., *F.J.F.*, 1991/1, n°91/16, p. 32.

⁵⁹ Projet de loi instaurant des mesures en vue d'activer le recouvrement des impôts directs, *Doc.*, Ch., 1952-1953, 363, p. 5.

⁶⁰ Cass., 14 septembre 1990, R.G. F.1786N., *F.J.F.*, 1991/1, n°91/16, p. 32.

Il en résulte donc que la Cour de cassation a bel et bien validé l'usage de l'adage dans ce contexte.

2. Dans les juridictions du fond

En se basant sur cet arrêt de la Cour de cassation, plusieurs juridictions ont fait profité le doute qui planait quant à la nature exacte de l'erreur commise au contribuable. Trois affaires illustrent clairement cette approche.

a. Jugement du 10 juin 2024 du Tribunal de première instance du Brabant Wallon

Dans cette affaire, le contribuable demandait un dégrèvement d'office en vertu de l'article 376 du CIR92, après avoir constaté une erreur dans la manière dont ses revenus avaient été déclarés. En effet, son employeur s'était trompé de catégorie et avait, à tort, indiqué des rémunérations de dirigeant d'entreprise plutôt que des salaires. Le contribuable, de son côté, s'était contenté de recopier les informations figurant sur les fiches fiscales, sans les remettre en question. Le cœur du litige résidait donc dans la nature de l'erreur : s'agissait-il d'une simple erreur matérielle ou bien d'une erreur de droit, exclue du champ d'application de l'article 376 du CIR92?

Le tribunal a estimé que, même si l'erreur initiale était bien d'ordre juridique dans le chef de l'employeur, la reproduction automatique des données par le contribuable relevait quant à elle d'une erreur de fait, sans intervention de sa volonté ou d'un quelconque raisonnement juridique. À ce titre, cette erreur a été considérée comme matérielle, ouvrant la voie au dégrèvement d'office. Pour appuyer cette qualification, le juge a expressément affirmé que le doute subsistant quant à la nature exacte de l'erreur devait profiter au contribuable⁶¹.

b. Arrêt du 21 septembre 2021 de la Cour d'appel de Bruxelles

Dans cette deuxième affaire, les contribuables concernés ont constaté qu'aucune déduction relative aux mesures d'économie d'énergie n'avaient été prises en compte l'année précédente. En examinant leur déclaration fiscale, il ressortait que les codes pour obtenir la déduction n'avaient pas été complétés. Selon eux, cela résultait d'un simple oubli, et non d'un choix délibéré.

La Cour d'appel a reconnu que l'analyse des documents appuyait cette thèse. En effet, il ressort de la déclaration remise que certains codes spécifiques avaient bien été complétés : notamment le code 1143, relatif aux intérêts d'un prêt vert, ainsi que le code 1318, concernant une facture d'entretien du chauffage central. Ces éléments démontrent que les mesures d'économie d'énergie avaient bel et bien été prises en considération dans le cadre de la déclaration, mais que l'omission portait uniquement sur le montant principal du prêt ou une partie de celui-ci.

⁶¹ Civ. Brabant wallon (14^e ch.), 10 juin 2024, R.G. 22/1511/A, disponible sur www.monkey.be.

Dans ce contexte particulier, la Cour a estimé qu'il s'agissait d'une erreur matérielle au sens de l'article 376 du CIR92. Elle a par ailleurs souligné qu'un fonctionnaire du service de contrôle de Ternat avait lui-même contacté son homologue du service de contrôle de Dilbeek pour recommander l'octroi d'un dégrèvement d'office. Selon la Cour, ce geste révélait l'existence d'un doute au sein même de l'administration fiscale quant à la nature de l'erreur commise. Or, un tel doute doit bénéficier au contribuable, conformément à ce que la Cour de cassation a affirmé dans son arrêt de 1990⁶².

c. Arrêt du 23 janvier 2018 de la Cour d'appel d'Anvers

Dans cette dernière affaire, la Cour d'appel d'Anvers a été appelée à se prononcer, comme dans les affaires précédentes, sur la nature des erreurs commises par un contribuable dans sa déclaration d'impôt en vue d'un dégrèvement d'office sur la base de l'article 376 du CIR92.

En l'espèce, le formulaire électronique de déclaration contenait un code prérempli relatif aux cotisations sociales de dirigeant d'entreprise. Ce code indiquait uniquement un montant symbolique de 6 euros, correspondant à la cotisation pour la caisse d'assurance maladie. Le contribuable aurait dû y ajouter le montant réel de ses cotisations sociales, celles-ci étant déductibles.

Le juge estime que le fait que le code ait été prérempli a pu induire le contribuable en erreur et dès lors expliquer l'omission. Par ailleurs, il ajoute qu'il serait peu probable que le contribuable ait renoncé à une déduction aussi évidente de manière délibérée. Enfin, la Cour dit : « *lorsque l'existence d'une erreur est établie mais qu'il existe un doute quant à l'existence d'une erreur matérielle ou d'une évaluation erronée, ce doute doit être interprété en faveur du contribuable* »⁶³. Dès lors, la Cour en a conclu qu'il ne s'agissait pas d'une erreur de droit mais d'une erreur matérielle et l'administration était tenue d'accorder un dégrèvement d'office⁶⁴.

B. Comptabilité noire et présomption

Conformément à l'article 340 du CIR92, l'administration peut recourir à tous les modes de preuve admis en droit commun, en ce compris les présomptions⁶⁵. Il s'agit de déductions tirées d'un fait connu permettant de présumer un fait inconnu, à condition que ces déductions reposent sur des éléments concrets et précis. En dernier ressort, c'est au juge qu'il revient d'apprécier la pertinence d'une telle présomption⁶⁶.

Or, il arrive que certaines présomptions reposent sur des éléments dont la fiabilité et la précision sont contestées par le contribuable. C'est notamment le cas dans plusieurs affaires où la question se pose de savoir si une comptabilité noire peut constituer une base suffisamment

⁶² Bruxelles (6^e ch.), 21 septembre 2021, R.G. 2016/AF/230, disponible sur www.monkey.be.

⁶³ Traduction libre de Anvers (6^e ch.), 23 janvier 2018, R.G. 2016/AR/441, disponible sur www.monkey.be.

⁶⁴ Anvers (6^e ch.), 23 janvier 2018, R.G. 2016/AR/441, disponible sur www.monkey.be.

⁶⁵ C. civ., art. 340.

⁶⁶ J.-P. BOURS, « La présomption en droit fiscal », *Sem. Fisc.*, 2011, n° 24, p. 1 et 2.

fiable pour justifier une présomption d'assujettissement à l'impôt. Selon les contribuables concernés, une telle comptabilité, assimilée à une déclaration unilatérale, ne suffit pas à elle seule à établir une infraction fiscale. La simple mention d'un nom dans ces documents ne permet pas de conclure, avec certitude, à la réalisation d'achats occultes. Dans ce contexte, le contribuable invoque alors l'adage *in dubio contra fiscum*, estimant que le doute entourant la véracité des faits doit jouer en sa faveur.

a. *Jugement du 18 octobre 2017 du Tribunal de première instance de Flandre occidentale*

Dans cette affaire, l'administration a procédé à des suppléments d'impôt à l'encontre d'un couple qui exploitait un café à Bruges. Ces redressements étaient fondés sur l'article 346 du CIR92 et étaient motivés par des ventes de bière dissimulées. Ces transactions avaient été révélées lors d'une enquête pénale distincte. L'administration s'était donc appuyée sur les éléments de cette enquête, notamment des livraisons régulières de fûts de bière non déclarées, ainsi que sur des déclarations faites dans des procès-verbaux de police.

Les contribuables ont alors contesté ces redressements, en soutenant notamment que les preuves issues du dossier pénal ne pouvaient être utilisées par l'administration fiscale, que leurs déclarations avaient été faites sans l'assistance d'un avocat, que certains revenus provenaient d'associations qui n'avaient pas été entendues, et enfin, qu'en présence de doute quant à l'exactitude des éléments probants, l'adage *in dubio contra fiscum* devait trouver à s'appliquer.

Le tribunal a toutefois rejeté l'ensemble de ces arguments. En effet, le juge a considéré que l'ensemble des éléments recueillis suffisaient à justifier une taxation d'office, dans la mesure où ils démontraient une comptabilité noire et l'existence d'une activité économique occulte. Celui-ci a précisé : « *Les requérants (...) invoquent en vain l'adage in dubio contra fiscum qui n'a pas lieu d'être dans le contexte d'une preuve des faits* »⁶⁷.

b. *Arrêt du 13 août 2001 de la Cour d'appel de Bruxelles*⁶⁸

Dans cette deuxième affaire, une enquête judiciaire menée contre un fournisseur a révélé qu'un boulanger lui avait acquis d'importantes quantités de farine sans factures. Estimant que cette farine avait servi à produire du pain vendu sans être déclaré, l'administration fiscale a reconstitué un chiffre d'affaires supplémentaire et a réclamé la TVA correspondante, majorée d'une lourde amende.

Le boulanger a alors contesté ces redressements, soutenant notamment que les rapports de l'administration ne prouvaient rien à son encontre, que ses comptes n'avaient pas été écartés

⁶⁷ Traduction libre de Civ. Flandre occidentale (4^e ch.), 18 octobre 2017, R.G. 10/2281/A, disponible sur www.monkey.be.

⁶⁸ En plus des décisions développées dans le cadre de ce travail, voy. également dans ce sens : Anvers (6^e ch.), 10 octobre 2000, R.G. A 00/222, disponible sur www.monkey.be, Anvers, 13 janvier 1998, R.G. A 98/13, disponible sur www.monkey.be, Bruxelles, 17 octobre 1997, n° B 97/42, disponible sur www.monkey.be.

formellement, et que la méthode de calcul utilisée pour reconstituer le chiffre d'affaires était discutable.

Ces arguments ont toutefois été écartés par la Cour d'appel. En effet, celle-ci a considéré que les rapports de l'administration reposaient sur des constatations objectives issues du dossier judiciaire, et que la méthode de calcul utilisée était en réalité favorable au contribuable. La Cour a donc rejeté le recours, considérant que les faits étaient établis avec une telle précision qu'aucun doute raisonnable ne subsistait. Dans ce contexte, elle a expressément écarté l'application du principe *in dubio contra fiscum* et a déclaré le recours non fondé⁶⁹.

c. Arrêt du 31 mars 1998 de la Cour d'appel d'Anvers

Une autre affaire particulièrement révélatrice de la manière dont les juridictions apprécient les présomptions fiscales fondées sur des documents non officiels est celle jugée par la Cour d'appel dans le cadre d'un litige portant, de nouveau, sur des achats de farine non déclarés. L'administration fiscale avait fondé ses redressements sur des documents saisis dans les locaux d'une société (NVC), soupçonnée d'avoir organisé un système de ventes « en noir ». Ces documents, tels que des fiches manuscrites, des carnets et des relevés de livraisons, mentionnaient des noms de clients, dont ceux des requérants. Par ailleurs, ces écrits faisaient état de livraisons de grandes quantités de farine sans facturation.

Les contribuables contestaient la fiabilité de ces éléments, arguant qu'il s'agissait de simples documents internes et que leur nom seul ne suffisait pas à prouver une infraction fiscale. Dans leur défense, ils invoquaient l'adage *in dubio contra fiscum*, en soulignant qu'un doute subsistait quant à la véracité des faits reprochés.

La Cour a cependant rejeté cet argumentaire, estimant que les documents présentaient une forte valeur probante. Elle souligne la concordance entre les différentes pièces, leur usage interne dans le cadre d'un système frauduleux avéré, ainsi que leur confirmation par les aveux détaillés de plusieurs personnes impliquées. Elle note également que les contribuables n'ont jamais concrètement contesté les inscriptions les concernant. En outre, l'administration a renforcé sa position en démontrant, sur la base de ratios de production, que les quantités de levure et de sel utilisées par les boulangers ne pouvaient pas être justifiées par les seules factures officielles de farine. Dès lors, la Cour a considéré que l'administration avait apporté une preuve suffisante par présomptions de fait, et qu'aucun doute ne subsistait quant à l'existence d'achats occultes. Le recours au principe *in dubio contra fiscum* a donc été écarté, et les cotisations maintenues⁷⁰.

C. Observations

Force est de constater que l'adage *in dubio contra fiscum* est également présent dans la jurisprudence dans le cadre probatoire. En effet, tout comme dans les cas d'incertitude quant à

⁶⁹ Bruxelles, 13 août 2001, R.G. B 01/7, disponible sur www.monkey.be.

⁷⁰ Anvers, 31 mars 1998, R.G. A 98/26, disponible sur www.monkey.be.

l’interprétation de la loi, il arrive que le doute entourant les éléments de preuve soit tranché en faveur du contribuable.

Peut-on toutefois conclure que le champ d’application de l’adage a véritablement été élargi aux situations de doute concernant les éléments de preuve ? Une telle affirmation doit être nuancée.

Tout d’abord, concernant les doutes quant à la qualification de l’erreur (matérielle ou de droit), la Cour de cassation a affirmé que le doute devait profiter au contribuable en se référant, par le biais des travaux préparatoires, à l’adage *in dubio contra fiscum*. Il en découle donc que la Cour de cassation a validé l’usage de l’adage dans ce contexte. La question se pose toutefois de savoir si cette reconnaissance peut s’étendre à tout contexte probatoire.

Quant aux autres juridictions, on constate qu’elles suivent le raisonnement de la Cour de cassation, souvent en mentionnant explicitement l’arrêt de référence de 1990. Il arrive également que certaines se réfèrent directement à l’adage.

En revanche, en matière de comptabilité noire, les juges semblent être plus réticents à suivre le raisonnement du contribuable et à appliquer l’adage. En effet, si des doutes sont présents quant à la véracité de certains faits, ceux-ci sont levés par d’autres éléments de preuve. Cela permet donc aux juridictions de conclure avec certitude à l’existence d’un chiffre d’affaire non déclaré. In fine, tout doute est écarté.

Ce phénomène de réticence à appliquer *in dubio contra fiscum* dans les affaires de comptabilité noire semble s’inscrire plus largement dans une tendance à l’accroissement des pouvoirs de l’administration fiscale⁷¹. En effet, dans ce type de contentieux, les juridictions se montrent souvent plus disposées à accepter des éléments de preuve indirects, voire obtenus de manière irrégulière. Cette tendance fait écho à la jurisprudence Antigone de la Cour de cassation⁷² qui a admis la recevabilité de preuves illégalement obtenues, sous certaines conditions, notamment lorsque cela ne porte pas atteinte au droit à un procès équitable. Transposée en matière fiscale⁷³, cette jurisprudence renforce l’efficacité des contrôles de l’administration et limite donc la possibilité pour le contribuable de bénéficier du doute dans un contexte probatoire⁷⁴.

Ainsi, ces constats permettent de nuancer l’idée selon laquelle l’adage aurait pleinement intégré le raisonnement judiciaire dans le cadre probatoire. En effet, si *in dubio contra fiscum* semble

⁷¹ Sur la question de l’accroissement des pouvoirs de l’administration au détriment des intérêts du contribuable, voy. notamment : M. DAUBE, « La généralisation du mécanisme présomptif dans l’administration de la preuve en matière fiscale à la lumière des modifications récentes du Code des Impôts sur les Revenus : le droit fiscal se fonde-t-il encore sur des réalités ? » *Mélanges Pascal Minne*, 1^{re} éd., Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 649 à 678.

⁷² Cass. 14 octobre 2003, *Pas.*, 2003, liv. 9-10, p. 1607, concl. Av. gén. DE SWAEF.

⁷³ Cass. 22 mai 2015, *Pas.*, 2015, liv. 5, p. 1343.

⁷⁴ Sur la jurisprudence Antigone, voy. notamment : C. VERSCHEURE, « Jurisprudence Antigone en droit fiscal », *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, E. Traversa et F.-S. Meeùs (dir.), 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 555 à 572.

avoir trouvé sa place dans les situations de doute quant à l'établissement d'une erreur de droit, l'adage trouve difficilement à s'appliquer dans le cadre de litiges relatifs à la comptabilité noire.

VII. Portée contestée de l'adage *in dubio contra fiscum*

Certaines décisions de jurisprudence récentes ainsi qu'une partie de la doctrine remettent en question l'usage de l'adage *in dubio contra fiscum*, notamment dans le contexte probatoire. D'autres vont encore plus loin et critiquent la pertinence de l'adage de manière générale, et ce, même dans le cadre de l'interprétation de la loi.

A. Dans le contexte probatoire

Tel qu'il a été développé au début de ce mémoire, l'adage *in dubio contra fiscum* a été conçu et développé en tant qu'ultime outil d'interprétation de la loi fiscale, après épuisement de toutes les méthodes d'interprétation autorisées. C'est précisément en raison de cette nature que certains auteurs s'interrogent sur la pertinence de son application dans un contexte probatoire.

Ainsi, dans un article de revue publié en 2022, la célèbre avocate fiscaliste TYPHANIE AFSCHRIFT a soutenu que, contrairement à ce que certains affirment⁷⁵, l'adage *in dubio contra fiscum* ne constitue nullement une règle générale applicable à toute situation d'incertitude. En effet, il s'agit uniquement d'une règle subsidiaire d'interprétation de la loi. En conséquence son application dans l'appréciation des éléments de preuve est, selon elle, erronée⁷⁶.

Par ailleurs, dans le manuel de droit fiscal de Tiberghien, l'auteur énonce que la maxime n'a qu'une portée interprétative. Dès lors, s'il existe des doutes quant aux circonstances de fait, l'adage *in dubio contra fiscum* ne trouvera pas à s'appliquer puisqu'il est étranger à la question de la preuve⁷⁷.

Enfin, plusieurs juridictions ont confirmé cette exclusion de l'adage dans le contexte probatoire. En effet, l'une des décisions développées ci-dessus, à savoir celle rendue par le Tribunal de première instance de Flandre occidentale en 2017, a expressément indiqué que l'adage n'était pas applicable dans un contexte probatoire⁷⁸. En outre, la Cour d'appel de Gand a également affirmé de manière explicite, dans un arrêt rendu en 2013, que « (...) l'adage *in dubio contra fiscum* (...) n'est pas applicable dans le cadre d'une contestation des faits »⁷⁹. La portée de cette affirmation est d'autant plus importante qu'elle émane d'une Cour d'appel, dont les décisions contribuent à orienter la jurisprudence des juridictions inférieures.

⁷⁵ Voy. notamment F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, 2^e éd., Kluwer, 2015, p. 300.

⁷⁶ T. AFSCHRIFT, « La notion de gestion normale d'un patrimoine privé et le principe de la légalité de l'impôt », *R.G.C.F.*, 2022, n°6, p. 393.

⁷⁷ A. TIBERGHIEN, *Manuel de droit fiscal*, Kluwer, Malines, 2013-2014, p. 32.

⁷⁸ Civ. Flandre occidentale (4^e ch.), 18 octobre 2017, R.G. 10/2281/A, disponible sur www.monkey.be (voy. *supra*).

⁷⁹ Traduction libre de Gand (5^e ch.), 3 décembre 2013, R.G. 2012/AR/1585, disponible sur www.monkey.be.

B. Dans tout contexte

Si l'usage de l'adage *in dubio contra fiscum* dans le contexte probatoire fait déjà l'objet d'une controverse, certaines évolutions récentes de la jurisprudence vont encore plus loin. En effet, deux récentes décisions méritent particulièrement notre attention en ce qu'elles rejettent catégoriquement l'adage *in dubio contra fiscum*, et ce dans tout contexte.

Le Tribunal de première instance de Bruxelles, dans un jugement rendu le 5 octobre 2023, a qualifié la portée de l'adage comme étant « douteuse »⁸⁰. De son côté, la Cour d'appel de Liège, dans un arrêt du 10 février 2023, a également remis en cause cet adage⁸¹. Pour étayer leurs propos, les deux juridictions ont renvoyé à un article de revue qui conteste l'utilité de l'adage, tant dans le cadre de l'interprétation de la loi que dans celui de la preuve⁸².

Concernant l'interprétation de la loi, l'auteur de cet article souligne que si les moyens d'interprétation classiques dont dispose le juge pour rechercher la portée d'une disposition ne permettent pas d'établir de manière certaine qu'un impôt est dû, l'imposition doit être rejetée « *pour la seule raison qu'un impôt ne peut être établi qu'en vertu d'une loi et sans qu'il soit nécessaire d'invoquer l'existence d'un doute* »⁸³. En ce qui concerne l'usage de l'adage dans un contexte probatoire, son utilité est également remise en question. En effet, lorsque l'État souhaite percevoir un impôt prévu par la loi, il doit prouver que la situation imposable s'est effectivement réalisée, par des moyens de preuve légaux. Si cette preuve fait défaut, la demande d'imposition est rejetée, non pas en raison d'un doute, mais parce que l'État n'a pas démontré sa prétention. À l'inverse, lorsqu'un contribuable invoque une exception à la règle générale d'imposition, il lui appartient de prouver qu'il remplit les conditions de cette exception. Faute de preuve suffisante, sa demande est refusée⁸⁴.

Ainsi, ce n'est pas tant la notion de doute qui, selon cette position, justifierait le rejet de l'imposition, mais plutôt l'absence de certitude quant à la réalisation des conditions d'assujettissement ou quant à l'élément de preuve apporté. Il s'agit toutefois d'une reformulation qui aboutit en réalité à des conséquences similaires que ceux de l'adage. En effet, cette distinction apparaît largement sémantique : absence de certitude et présence d'un doute constituent des expressions équivalentes sur le plan pratique.

⁸⁰ Civ. Bruxelles, (34^e ch.), 5 octobre 2023, R.G. 21/5886/A, disponible sur www.monkey.be.

⁸¹ Liège (9^e ch.), 10 février 2023, R.G. 2021/RG/594, disponible sur www.monkey.be.

⁸² A. CUVELIER, « Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », *Rép. not.*, t. XV : *Le droit fiscal*, liv. 1, Bruxelles, Larcier, 1990, p. 114 et 115.

⁸³ A. CUVELIER, *ibidem*, p. 114 et 115.

⁸⁴ A. CUVELIER, *ibidem*, p. 114 et 115.

VIII. Conclusion

En conclusion, plusieurs éléments de réponse permettent de déterminer si l'adage *in dubio contra fiscum* conserve aujourd'hui une portée effective ou tend à devenir obsolète.

S'agissant tout d'abord de l'application de l'adage dans son contexte originel, c'est-à-dire celui de l'interprétation de la loi fiscale, la pertinence de l'adage apparaît fragilisée.

Cela se vérifie notamment dans l'attitude de la Cour de cassation, qui semble aujourd'hui privilégier la recherche de l'intention du législateur dans l'interprétation de la loi. Or, cette évolution de la méthode téléologique se fait au détriment de l'adage *in dubio contra fiscum*. En effet, cette analyse approfondie de la *ratio legis* laisse rarement place au doute, et donc, *in fine*, à l'application de l'adage.

Du côté des juridictions inférieures, on observe que l'adage continue d'être invoqué, notamment (et surtout) à l'égard de certains règlements-taxes communaux dont la formulation laisse souvent subsister certaines incertitudes. Cependant, en dehors de ce contexte particulier, les juges font souvent prévaloir la présence d'un texte clair, ne laissant place à aucune ambiguïté nécessitant l'application de l'adage.

La portée de l'adage semble dès lors s'être réduite. Néanmoins, l'affirmation implicite par la Cour européenne des droits de l'homme de l'existence d'un lien entre l'adage *in dubio contra fiscum* et l'article 1^{er} du premier protocole de la Convention européenne des droits de l'homme invite à nuancer ce propos. En effet, une interprétation interne qui ferait indûment pencher la balance en faveur de l'administration fiscale, au mépris du doute persistant, pourrait conduire à une condamnation de la Belgique par la Cour européenne des droits de l'homme.

S'agissant de l'application de l'adage dans le contexte probatoire, il convient ici aussi d'apporter plusieurs nuances.

D'une part, concernant les situations de doute quant à la qualification d'une erreur en erreur matérielle ou de droit, tant la Cour de cassation que les juridictions du fond semblent s'accorder sur l'usage de *in dubio contra fiscum*. En effet, les travaux préparatoires, faisant explicitement mention de l'adage, accordent une base solide pour son application par les juridictions.

Concernant, d'autre part, les affaires portant sur la comptabilité noire, les juridictions semblent davantage réticentes à appliquer l'adage, considérant que les éléments de preuves, pris dans leur ensemble, permettent de lever le doute quant à certains faits contestés par les contribuables. Cette réticence s'inscrit de manière cohérente dans la jurisprudence Antigone, qui permet aux juridictions d'accepter les éléments de preuve obtenus de manière irrégulière afin d'asseoir l'impôt. À cela s'ajoutent les positions défendues par des auteurs faisant autorité en matière fiscale, ainsi que certaines décisions de jurisprudence qui rejettent catégoriquement cette extension de l'adage dans le contexte probatoire, en raison de sa nature originelle interprétative.

Par ailleurs, les récents développements de la Cour d'appel de Liège et du Tribunal de première instance amènent également au questionnement quant à l'utilité générale de l'adage *in dubio contra fiscum*. La contestation de l'adage par ces juridictions témoignent de l'instabilité jurisprudentielle actuelle. Il serait dès lors souhaitable que la Cour de cassation se prononce clairement, tant sur l'utilité de l'adage que sur son champ d'application, afin de trancher définitivement cette controverse.

De tous ces développements, deux constats principaux peuvent être dégagés. Premièrement, dans le contexte de l'interprétation de la loi, si l'adage continue d'être reconnu en théorie et appliqué dans certaines situations spécifiques, l'essor de l'interprétation téléologique semble en limiter considérablement l'application concrète, en particulier devant la Cour de cassation. Deuxièmement, en matière probatoire, l'adage ne trouve à s'appliquer, là encore, que dans un contexte très restreint, à savoir celui de l'article 376 du CIR92. En dehors de cette hypothèse particulière, l'adage demeure largement absent du raisonnement des cours et tribunaux.

Dès lors, bien qu'il conserve une reconnaissance théorique et puisse encore être mobilisé dans des cas très spécifiques, l'adage *in dubio contra fiscum* tend aujourd'hui à devenir obsolète dans la pratique, en raison de son application de plus en plus restreinte tant en matière d'interprétation qu'en matière probatoire. Toutefois, il convient de rester prudent, car la reconnaissance de l'adage par la Cour européenne des droits de l'homme suggère que celui-ci conserve une certaine valeur juridique.

IX. Bibliographie

A. Législation

- Premier protocole additionnel à la Conv. eur. D.H., art. 1.
- Const., art. 170 et 172.
- C. civ., art. 340.
- Règlement communal de Hechtel-Eksel du 24 avril 1997 sur les panneaux d'affichage, art. 2.
- Ancien code des taxes assimilées au timbre, art. 202/2.

B. Doctrine

- AFSCHRIFT, T., « La notion de gestion normale d'un patrimoine privé et le principe de la légalité de l'impôt », *R.G.C.F.*, 2022, n°6 ;
- BOURS, J.-P., « La présomption en droit fiscal », *Sem. Fisc.*, 2011, n° 24 ;
- BROSENS, L., *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie. Een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelastingen en dubbelbelastingverdragen*, 1^{re} éd., Brussel, Intersentia, 2018 ;
- CLAEYS BOUUAERT, I., « De interpretatie van de fiscale wet », *T. Not.*, 1961, n° 6-7 ;
- CUVELIER, A., « Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », *Rép. not.*, t. XV : *Le droit fiscal*, liv. 1, Bruxelles, Larcier, 1990 ;
- DAUBE, M., « La généralisation du mécanisme présomptif dans l'administration de la preuve en matière fiscale à la lumière des modifications récentes du Code des Impôts sur les Revenus : le droit fiscal se fonde-t-il encore sur des réalités ? » *Mélanges Pascal Minne*, 1^{re} éd., Bruxelles, Bruylant, 2016 ;
- KONING, F., *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, 2^e éd., Kluwer, 2015 ;
- KRINGS, E., « Les lacunes en droit fiscal », *Les lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches de logique, éd. Perelman, Bruxelles, Bruylant, 1968 ;

- LAUWERS, N., « De draagwijdte van het beginsel “In dubio contra fiscum” », *A.F.T.*, 2016/4 ;
- MAUS, M., « In dubio contra fiscum is een mensenrecht », *Fisc. act.*, 2011, n°27 ;
- NOLLET, A., De l’« abus fiscal » ou quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l’établissement de l’impôt, 1^{re} éd., Bruxelles, Intersentia, 2019 ;
- PEETERS, B., « Naar een grondige hervorming van de inkomstenbelastingen? », *A.F.T.*, 2013, n° 4 ;
- ROSSIGNOL, K., « No taxation without legislation: het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, M. De Jonckheere (dir.), Brugge, Die Keure, 2011 ;
- TIBERGHIEN, A., *Manuel de droit fiscal*, Kluwer, Malines, 2013-2014 ;
- TIBERGHIEN, A., *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1986 ;
- TIBERGHIEN, A., « De interpretatie van de fiscale wet », *A.F.T.*, 1959 ;
- VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2014 ;
- VAN HOECKE, M., *De interpretatieve vrijheid van de rechter*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1979 ;
- VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979 ;
- VANDE LANOTTE, J. et GOEDERTIER, G., *Handboek Belgisch Publiekrecht*, Brugge, die Keure, 2010 ;
- VERSCHEURE, C., « Jurisprudence Antigone en droit fiscal », *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, E. Traversa et F.-S. Meeûs (dir.), 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2020.

C. Jurisprudence

- Cour eur. D.H., arrêt *S.N.S. c. Ukraine*, 7 juillet 2011 ;
- Cass. (1^{re} ch.), 25 juin 2021, R.G. F.19.0132.N, disponible sur www.juportal.be ;
- Cass. (1^{re} ch.), 21 mai 2021, R.G. F.19.0157.N, disponible sur www.juportal.be ;
- Av. gén. J. VAN DER FRAENEN, concl. préc. Cass. (1^{re} ch.), 21 mai 2021, R.G. F.19.0157.N, disponible sur www.juportal.be ;
- Cass. (1^{re} ch.), 11 mai 2018, R.G. F.16.0126.F, disponible sur www.juportal.be ;
- Cass. (1^{re} ch.), 10 février 2017, R.G. F.16.0027.N, disponible sur www.juportal.be ;
- Av. gén. D. THIJS, concl. préc. Cass. (1^{re} ch.), 3 septembre 2015, R.G. F.14.0149.N, disponible sur www.juportal.be ;
- Cass. 22 mai 2015, *Pas.*, 2015, liv. 5, p. 1343 ;
- Cass. (1^{re} ch.), 19 décembre 2013, R.G. F.12.0109.N, disponible sur www.monkey.be ;
- Cass. 14 octobre 2003, *Pas.*, 2003, liv. 9-10, p. 1607, concl. Av. gén. DE SWAEF ;
- Cass. (1^{re} ch.), 12 juin 2003, R.G. F.01.0085.F, disponible sur www.lexnow.io ;
- Cass. (1^{re} ch.) , 21 novembre 2002, R.G. F.01.0064.F, disponible sur www.juportal.be ;
- Cass., 22 novembre 2001, *TFR*, 2002, p. 358 ;
- Cass. (1^{re} ch.), 23 décembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 700 ;
- Cass., 10 novembre 1997, *R.Cass.*, 1998, n° 3, p. 376 à 378 ;
- Cass., 14 septembre 1990, R.G. F.1786N., *F.J.F.*, 1991/1, n°91/16, p. 32 ;
- Cass., 13 avril 1978, *Pas.* 1978, I, p. 910 ;
- Cass., 22 novembre 1949, *Pas.*, 1950, I, p. 179 ;
- Cass., 28 mai 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 134 à 136 ;
- Cass., 24 octobre 1938, *Pas.* 1938, I, p. 331 et 332 ;

- Liège (9^e ch.), 10 février 2023, R.G. 2021/RG/594, disponible sur www.monkey.be ;
- Bruxelles (6^e ch.), 21 septembre 2021, R.G. 2016/AF/230, disponible sur www.monkey.be ;
- Anvers (6^e ch.), 25 juin 2019, *Cour. fisc.*, 2019, n°18, p. 615 ;
- Anvers (6^e ch.), 23 janvier 2018, R.G. 2016/AR/441, disponible sur www.monkey.be ;
- Gand (5^e ch.), 3 décembre 2013, R.G. 2012/AR/1585, disponible sur www.monkey.be ;
- Bruxelles (6^e ch.), 18 septembre 2013, R.G. n° 2012/FR/40, disponible sur www.monkey.be ;
- Anvers, 7 décembre 2010, *L.R.B.*, 2011, n°4, p. 42 ;
- Mons, 6 octobre 2010, *F.J.F.*, n° 2011/229 ;
- Bruxelles, 13 août 2001, R.G. B 01/7, disponible sur www.monkey.be ;
- Liège, 25 octobre 2000, *JLMB* 2002, afl. 13, p. 2 ;
- Anvers (6^e ch.), 10 octobre 2000, R.G. A 00/222, disponible sur www.monkey.be ;
- Anvers, 31 mars 1998, R.G. A 98/26, disponible sur www.monkey.be ;
- Anvers, 13 janvier 1998, R.G. A 98/13, disponible sur www.monkey.be ;
- Bruxelles, 17 octobre 1997, n° B 97/42, disponible sur www.monkey.be ;
- Civ. Brabant wallon (14^e ch.), 10 juin 2024, R.G. 22/1511/A, disponible sur www.monkey.be ;
- Civ. Bruxelles, (34^e ch.), 5 octobre 2023, R.G. 21/5886/A, disponible sur www.monkey.be ;
- Civ. néerl. Bruxelles (7^e ch.), 19 mars 2021, *Cour. Fisc.*, 2021, n°8, p. 209 ;
- Civ. Hainaut, div. Mons (18^e ch.), 21 octobre 2020, *F.J.F.*, 2021, n°1, p. 18 ;
- Civ. Anvers, div. Anvers (6^e ch.), 9 octobre 2018, *F.J.F.*, 2019, n°6, p. 203 ;
- Civ. Liège (9^e ch.), 19 septembre 2018, R.G. n° 2015/RG/589, disponible sur www.monkey.be ;

- Civ. Anvers, div. Anvers (4^e ch.), 23 avril 2018, *Cour. fisc.*, 2018, p. 1027 ;
- Civ. Flandre occidentale (4^e ch.), 18 octobre 2017, R.G. 10/2281/A, disponible sur www.monkey.be ;
- Civ. néerl. Bruxelles, 9 septembre 2015, R.G. 2014/1423/A, disponible sur www.lexnow.be ;
- Civ. Namur, div. Namur (4^e ch.), 27 février 2013, *F.J.F.*, 2013, n°8, p. 826 ;
- Civ. Namur (4^e ch.), 12 décembre 2007, R.G. n° 1568/05, disponible sur www.monkey.be ;
- Civ. Limbourg, div. Hasselt (11^e ch.), 7 novembre 2007, R.G. n°05/703/A, disponible sur www.monkey.be.