

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	4
PARTIE I : CADRE GENERAL DES PRESOMPTIONS DE L'HOMME EN DROIT FISCAL	5
I. Définition et cadre légal.....	5
II. Eléments constitutifs.....	5
1. Le point de départ du raisonnement : <i>un fait connu et certain</i>	6
2. Le raisonnement permettant d'établir le fait inconnu à partir du fait connu.....	6
3. Les présomptions doivent être « graves », « précises », et « concordantes ».....	7
III. Conséquence de l'illégalité des présomptions.....	8
IV. Fondements des présomptions de l'homme.....	8
PARTIE II : LA PROBLEMATIQUE DES CASCADES DE PRESOMPTIONS	10
I. Point de départ de la problématique.....	10
II. Fondements de l'adage « Présomption sur présomption ne vaut ».....	10
1. Justification au regard des articles 1349 et 1353 du Code civil.....	10
2. Justification au regard des principes généraux de droit.....	11
III. Les cascades de présomptions dans la jurisprudence antérieure à l'arrêt du 22 mai 2014.....	13
1. Position de la Cour de cassation.....	13
2. Position des juges du fond.....	16
PARTIE III : CRITIQUE DE L'ARRET DE LA COUR DE CASSATION DU 22 MAI 2014	17
I. Arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2014.....	17
II. Confirmation de l'arrêt du 22 mai 2014.....	18
III. Critiques de l'arrêt.....	19
1. L'arrêt du 22 mai 2014 dans la doctrine.....	20
2. Analyse critique : un peu d'harmonie dans la cacophonie doctrinale.....	24
2.1. Le raisonnement global impliquant une cascade de présomptions : obstacle insurmontable à la certitude ?.....	25
2.2. Le fait établi par présomption peut-il servir de point de départ à une seconde présomption ?.....	26
2.2.1. Courant favorable.....	26
2.2.2. Courant défavorable.....	28
IV. L'impact de l'arrêt du 22 mai 2014 dans la jurisprudence du fond.....	29

PARTIE IV : TENTATIVE DE CONCILIATION	32
I. Les présomptions de l'homme : un mal nécessaire.....	32
1. Dangerosité.....	32
2. Nécessité.....	33
3. Le délicat équilibre entre dangerosité et nécessité.....	35
II. Cascades de présomptions <i>versus</i> Combinaison.....	35
III. Les cascades de présomptions en droit français.....	37
CONCLUSION : L'ARRET DU 22 MAI 2014, UNE AUBAINE POUR L'ADMINISTRATION ?	38
BIBLIOGRAPHIE	41

INTRODUCTION

Les présomptions de l'homme constituent un mode de preuve légalement organisé par le Code civil, qui s'en remet en grande partie aux juges du fond. La preuve, en matière judiciaire, consiste « *en la démonstration par une partie à un litige de l'exactitude ou de la fausseté d'une allégation, portant sur un fait, un acte juridique ou une proposition* »¹.

En cas d'absence de déclaration fiscale ou de déclaration inexacte, l'administration devra soit établir la base imposable, soit la rectifier. Dans ces hypothèses, elle devra supporter le fardeau de la charge de la preuve qui subordonnera la validité de ses prétentions. Les questions relatives aux preuves sont donc d'une importance cruciale pour le créancier qui entend démontrer le bien-fondé de ses prétentions.

Or, à défaut d'éléments de preuve directe, l'administration devra procéder par présomption de l'homme (articles 1349 et 1353 du Code civil), autrement dit en partant d'un fait connu pour en déduire un fait inconnu. Dans ce contexte, l'administration ne pourra que rarement se satisfaire d'une seule présomption et devra souvent, afin d'aboutir à la preuve du revenu imposable, procéder par présomptions successives.

Cette pratique qui consiste à fonder une présomption sur un fait lui-même démontré par présomption fait débat. Elle est en effet constamment condamnée par les juridictions fiscales et par une grande partie de la doctrine au motif qu'elle augmente le risque d'erreur et, conséquemment, d'arbitraire.

Par un arrêt du 22 mai 2014 ayant fait couler beaucoup d'encre, la Cour de cassation a cependant validé les cascades de présomptions en considérant que rien n'empêche qu'un fait démontré par présomption puisse servir de point de départ à une seconde présomption.

Dans la mesure où l'administration recourt abondamment aux cascades de présomptions alors que la doctrine et la jurisprudence condamnent ce procédé, l'arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2014 fait débat et soulève une importante question pratique.

Après avoir présenté les présomptions de l'homme et la controverse qui leur est inhérente, à savoir celle des cascades de présomptions, nous analyserons l'arrêt du 22 mai 2014 ainsi que les réactions doctrinales et jurisprudentielles auxquelles il a donné lieu.

Cet arrêt du 22 mai 2014 constitue-t-il une aubaine pour l'administration ou, au contraire, n'est-il qu'une désillusion pour le créancier fiscal ?

C'est à cette question que nous tenterons de répondre dans les lignes qui suivent.

¹ P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 2316.

PARTIE I : CADRE GENERAL DES PRESOMPTIONS DE L'HOMME EN DROIT FISCAL

Il convient avant tout de « planter le décor » en présentant sommairement le régime légal des présomptions de l'homme en droit fiscal. Nous en examinerons le cadre légal et les éléments constitutifs (I et II) avant de mettre en lumière les conséquences de leur illégalité (III). Dans un deuxième temps, nous présenterons les fondements des présomptions afin d'en faire ressortir leurs finalités et leur place dans le droit de la preuve (IV).

I. Définition et cadre légal

Afin d'établir l'impôt dû, l'administration dispose de l'ensemble des modes de preuve admis par le droit commun, à l'exception du serment (article 340 du C.I.R. 92). Cette disposition constitue la pierre angulaire permettant à l'administration de recourir aux modes de preuve généraux prévus par le droit civil (articles 1317 à 1356 du Code civil).

C'est ainsi que l'administration a souvent recours aux présomptions dites de l'homme, inscrites aux articles 1349 et 1353 du Code civil². Nous n'aborderons pas les présomptions dites légales, qui concernent « *la répartition de la charge de la preuve, parfois une dispense de preuve, voire l'instauration d'une fiction pour des raisons que le législateur apprécie* »³.

Les présomptions de l'homme consistent en un raisonnement par lequel le juge induit de fait(s) connu(s) des faits inconnus qui en sont la conséquence. Trois éléments constitutifs peuvent être mis en avant.

II. Éléments constitutifs

Afin que le juge puisse considérer la présomption comme valablement établie, elle doit remplir trois conditions⁴ :

- se fonder sur un fait connu et certain ;
- résulter d'un raisonnement dont le juge déduit l'existence d'un fait inconnu ;
- être graves, précises et concordantes.

Nous allons étudier successivement ces trois éléments.

² En vertu de l'article 1349 du Code civil, « *les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu* ». Suivant l'article 1353 du même Code, « *Les présomptions qui ne sont point établies par la loi, sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol* ».

³ P. VAN OMMESLAGHE, « Chapitre 3 – La preuve par témoins ou par présomptions » in *Traité de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 2525. Selon cet auteur, les présomptions légales ne constituent pas à proprement parler un moyen de preuve.

⁴ TH. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2004, p. 247.

1. Le point de départ du raisonnement : *un fait connu et certain*

Le fait sur lequel le juge base son raisonnement doit être connu et certain⁵. En substance, un fait sera « connu et certain » lorsqu'il n'existera pas de doute quant à son existence matérielle et que ce fait sera « *établi, vérifié et non contestable* »⁶. Il ne doit donc exister aucun doute quant au fait connu. L'administration, dans son commentaire du Code des impôts sur les revenus, parle de « *fait indiscutablement établi* »⁷, résumant par-là la position unanimement admise par la doctrine fiscale.

Ainsi, même si le juge considère le fait sur lequel se fonde la présomption comme probable ou vraisemblable, la preuve par présomption ne pourra être admise si le fait en question est incertain⁸.

Une simple hypothèse, une conjecture, une supputation ou même une simple vraisemblance ne pourront être considérées comme un fait connu⁹.

Quant à l'appréciation du juge, elle doit rester souveraine. De Page nous enseigne que « *le juge du fond apprécie souverainement la pertinence des présomptions. Le contrôle de la Cour de cassation est donc exclu, car nous nous trouvons essentiellement sur le terrain du fait. (...) On peut même dire qu'à l'égard de la preuve par présomption, la solution s'impose plus nécessairement encore, puisqu'il s'agit, non de relation de faits vus par d'autres, mais de raisonnements établis par le juge* »¹⁰. Le contrôle de la Cour de cassation quant au fait connu est donc marginal.

Ce principe est d'ailleurs expressément compris dans l'article 1353 du Code civil en vertu duquel les présomptions « *sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat* ».

2. Le raisonnement permettant d'établir le fait inconnu à partir du fait connu

Le raisonnement inductif auquel procède le magistrat a une importance certaine. Decottignies mettait brillamment en lumière ce raisonnement par les termes suivants : « *les faits soumis au magistrat n'établissent pas par eux-mêmes l'existence du fait en litige ; ils s'y rattachent par un lien plus ou moins étroit que les plaideurs demandent au magistrat de reconstituer* »¹¹.

⁵P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge, op. cit.*, p. 2527.

⁶M. 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 ? » in *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 654, qui cite : Cass., 2 mars 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 684 ; Cass., 23 novembre 1965, *Pas.*, 1966, I, pp. 396-397 et Cass., 3 septembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 1.

⁷Com. IR, n°340/58.

⁸TH. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal, op. cit.*, p. 249.

⁹F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, 2004, Bruxelles, Kluwer, p. 242.

¹⁰DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 1967, T. III, p.957, n°929, A.

¹¹R. DECOTTIGNIES, *Les présomptions en droit privé*, 1950, p. 261. Ainsi, selon lui, le magistrat devait interpréter les faits qui lui étaient soumis « *en passant du factum probans au factum probandum, autrement dit la présomption* » (*ibidem*).

Cette condition implique que le juge ne peut déduire des faits constatés par lui des conséquences sans aucun lien avec lesdits faits ou qui ne seraient susceptibles, sur leur fondement, d'aucune justification¹². Afin que la présomption ne soit pas arbitraire, le raisonnement doit donc être « logique, rationnel et justifié »¹³.

Sur ce point, la Cour de cassation vérifiait auparavant si le raisonnement inductif du juge était « logique » et « cohérent »¹⁴. Toutefois, dans un arrêt du 18 mai 1981¹⁵, elle a restreint son contrôle en rejetant les critères du raisonnement « logique » et « cohérent » pour y substituer l'exigence selon laquelle les conséquences déduites de son raisonnement doivent simplement en résulter sans devoir s'en déduire nécessairement¹⁶.

Force est de constater que la Cour de cassation, par cet arrêt du 18 mai 1981, a étendu l'appréciation souveraine du juge du fond et, par le même effet, a restreint son contrôle quant à la notion légale de présomption de l'homme.

Il suffit donc que le raisonnement du juge soit plausible, autrement dit susceptible de justification, à défaut de quoi la Cour de cassation pourra censurer le juge du fond.

3. Les présomptions doivent être « graves », « précises », et « concordantes »

En vertu de l'article 1353 du Code civil, les présomptions doivent être *graves, précises, et concordantes*. Il ne s'agit là que d'un simple conseil donné au juge, et non d'une obligation. On remarquera donc, encore une fois, la souplesse dont bénéficient les magistrats puisque, comme l'écrit De Page : « *La loi a voulu recommander au juge la plus extrême prudence ; mais elle n'a pas entendu le lier en quoi que ce soit* »¹⁷.

Suivant ce simple conseil, le juge pourra baser son raisonnement sur une présomption unique dans la mesure où elle emporte, à elle seule, sa conviction.

Quant aux trois caractéristiques visées par l'article 1353 du Code civil, elles « guident » le juge dans son raisonnement sans s'imposer à lui. Par « graves », il faut entendre « suffisamment fortes », par « précises » il faut entendre qu'il doit y avoir un lien *direct* entre le(s) fait(s) connu(s) et le fait inconnu, et, enfin, par « concordantes » il faut entendre que les présomptions, s'il y en a plusieurs, doivent converger entre elles de manière à conjecturer sur le fait inconnu¹⁸.

¹² TH. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 259, qui cite Cass., 26 octobre 1983, *Pas.*, 1984, I, p. 215.

¹³ F. KONING, *op. cit.*, p. 334.

¹⁴ Voyez Cass., 12 septembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p. 59 ; Cass., 28 janvier 1964, *Pas.*, 1964, I, p. 565 ; Cass., 14 juin 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 1106 ; Cass., 9 octobre 1970, *Pas.*, 1971, I, p. 551, cités par P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge, op. cit.*, p. 2526.

¹⁵ Cass., 18 mai 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 1076.

¹⁶ P. VAN OMMESLAGHE, *op. cit.*, pp. 2527 – 2528.

¹⁷ DE PAGE, *op. cit.*, T. III, n°929 B, p. 957.

¹⁸ S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », *R.G.F.C.P.*, 2016/4, p. 12.

III. Conséquence de l'illégalité des présomptions

Lorsque l'administration induit de faits exacts des conséquences non-susceptibles de justifications, la cotisation est établie arbitrairement. S'agissant du cas qui nous occupe, l'imposition sera arbitraire soit si le raisonnement en *fait* est irrationnel, autrement dit si les conséquences déduites du raisonnement ne sont pas justifiables, soit s'il est dépourvu de fondement solide, autrement dit s'il se base sur des faits inexacts¹⁹.

Le contribuable taxé d'office pourra soit apporter la preuve du montant réel de sa base imposable (article 352 du CIR92), soit établir le caractère arbitraire de l'imposition. Dans la mesure où le contribuable sera le plus souvent en difficulté de pouvoir apporter la preuve directe du montant de ses revenus imposables, c'est naturellement qu'il se tournera vers le caractère arbitraire de l'imposition. En effet, si le contribuable souhaite rapporter la preuve de ses revenus, non seulement il devra prouver toutes ses rentrées et toutes ses dépenses, mais en plus il devra le faire avant le stade du contentieux judiciaire étant donné que les tribunaux sont la plupart du temps méfiants face aux comptabilités reconstituées tardivement²⁰.

IV. Fondements des présomptions de l'homme

Il s'agit ici de présenter « l'esprit » qui sous-tend les présomptions de l'homme afin d'en saisir les raisons d'être et de pouvoir aborder la suite du présent travail en ayant à l'esprit l'essence de ce mode de preuve.

Les présomptions nécessitent un raisonnement par induction, c'est-à-dire une opération intellectuelle par laquelle on passe de plusieurs éléments donnés à un élément qui en est la conclusion logique. Cette définition est semblable à celle de l'inférence, qui correspond au procédé effectué lorsque le juge recourt aux présomptions. D. Schum écrivait que « *lorsque nous nous livrons à une inférence, nos preuves sont toujours incomplètes et vagues (...), dont la crédibilité est très variable* »²¹.

De par le raisonnement humain qu'elles impliquent, les présomptions de l'homme représentent donc un danger pour le contribuable. Elle s'avère toutefois nécessaire. Parmi les finalités présidant les présomptions, une finalité autre que probatoire a été mise en avant : « *ces mécanismes (...) permettent de protéger une personne en situation de faiblesse ou de détresse, ou d'apporter de la sécurité juridique à une situation juridique* »²². Les présomptions auraient ainsi pour finalité de protéger l'administration fiscale qui, en l'absence d'éléments probants, serait en défaut de pouvoir légalement établir la base imposable. Plus

¹⁹ C. LENOIR, ET C. ROMMELAERE,, « Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences », *R.G.C.F.*, 2012/4, p. 241.

²⁰ *Ibidem*, p. 242.

²¹ D. SCHUM, *The Evidential Foundation of Probabilistic Reasoning*, Northwestern Univ., 2001, p. xiii., cité par O. LECLERC, E. VERGÈS, G. VIAL, *Droit de la preuve*, PUF, Paris, 2015, p. 130.

²² O. LECLERC, E. VERGÈS, G. VIAL, *Droit de la preuve, op. cit.*, p. 235.

encore, elles permettraient de « *lutter contre des fraudes trop faciles à dissimuler* »²³ et, plus généralement, elles auraient « *un objectif de protection de l'ordre public* »²⁴.

Les présomptions seraient donc, de par leur dangerosité, un « mal » pour le contribuable tout en étant, de par leurs finalités, « nécessaires » à l'administration fiscale.

La doctrine française relève très clairement qu'il est rare que le raisonnement probatoire ne comporte qu'une seule inférence, de sorte que la plupart du temps, les inférences sont multiples et, surtout, en cascade²⁵. C'est donc sur cette problématique que nous allons maintenant nous pencher.

²³ O. LECLERC, E. VERGÈS, G. VIAL, *Droit de la preuve, op. cit.*, p. 235.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*, p. 131.



PARTIE II : LA PROBLEMATIQUE DES CASCADES DE PRESOMPTIONS

Après avoir présenté le cadre général des présomptions, il s'agira dans cette partie de présenter la controverse qui leur est inhérente, à savoir celle des cascades de présomptions. Notre démarche se structurera en trois étapes. Nous verrons d'où viennent les cascades de présomptions (I) avant de mettre en avant l'absence de fondement de leur interdiction (II). Pour finir nous exposerons la position de la jurisprudence en matière de cascade de présomptions, mettant par-là en avant le contexte jurisprudentiel dans lequel l'arrêt examiné dans la troisième partie a été rendu (III).

I. Point de départ de la problématique

La problématique des cascades de présomptions se concentre autour du point de départ des présomptions, à savoir la notion de fait connu. En effet, une grande partie de la doctrine considère qu'un fait démontré par présomption ne peut être considéré comme un fait connu. Partant, le fait démontré ou fait « inconnu » auquel aboutit une présomption ne peut valablement constituer le point de départ d'une seconde présomption, d'où l'adage « présomption sur présomption ne vaut ».

Or, souvent, l'administration ne saura établir le revenu imposable avec une seule présomption, de sorte qu'elle aura recourt à plusieurs présomptions afin d'atteindre le résultat escompté.

Le fondement de cette interdiction doctrinale est toutefois discuté et incertain.

II. Fondements de l'adage « Présomption sur présomption ne vaut »

« L'unanimité autour de l'existence d'une règle interdisant au juge de procéder à une cascade de présomptions cache un embarras certain quant à la justification de l'origine de cette règle »²⁶. L'interdiction des cascades de présomptions n'est pas consacrée explicitement par une disposition légale. Cela n'empêche toutefois pas la doctrine fiscale de considérer l'adage « présomption sur présomption ne vaut » comme un principe général de droit qui s'imposerait au juge. Il semble dès lors intéressant d'analyser de manière critique les fondements avancés par la doctrine avant de mettre en avant la difficulté de lui conférer le statut de principe général de droit.

1. Justification au regard des articles 1349 et 1353 du Code civil

En l'absence de justification claire et précise d'un fondement d'une règle générale « présomption sur présomption ne vaut », la doctrine justifie l'interdiction de cascade de présomptions à l'aide d'une interprétation littérale de l'article 1349 du Code civil pris seul, ou lu en combinaison avec l'article 1353 du même Code.

Selon T. Afschrift, c'est dans l'interprétation littérale de l'article 1349 du Code civil qu'il faut puiser le fondement de l'interdiction de cascade de présomptions. Il constate que cette

²⁶ TH. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 254.

disposition oppose le « fait connu », qui ne doit pas être démontré, au « fait inconnu » qui est précisément démontré, et conclut en ces termes : « *le fait qui est au départ ‘inconnu’ et qui ferait l’objet de la présomption, peut être démontré par présomption, mais il n’en devient pas pour autant un fait ‘connu’ puisque l’objet de la disposition légale est d’opposer le fait connu au fait inconnu. Dès lors, ce fait inconnu, même démontré, ne devient à notre avis pas un fait ‘connu’, permettant de recourir à une seconde présomption* »²⁷. Autrement dit, de la distinction légale entre « fait connu » et « fait inconnu », il découlerait qu’un « fait inconnu » ne peut se transformer en un « fait connu » au sens de l’article 1349 du Code civil.

Selon un autre auteur, c’est dans le cadre du raisonnement global qu’effectue le magistrat, et dans l’application combinée des articles 1349 et 1353 du Code civil que se trouverait le fondement de l’interdiction de cascade de présomptions. Le fait démontré par présomption ne saurait, si on prend le raisonnement global qu’effectue le juge du fond, constituer un début suffisant pour la seconde présomption au risque que le raisonnement pris globalement soit considéré comme arbitraire. Le devoir de prudence du magistrat l’empêchera alors de procéder à une cascade de présomptions, à moins que d’une part le fait démontré puisse constituer avec certitude un fait connu et que, d’autre part, le raisonnement global qu’il a effectué s’appuie sur des présomptions graves, précises et concordantes²⁸.

C’est donc sur base de l’article 1353 du Code civil que la démonstration faite d’une cascade de présomptions quitterait le champ de la certitude pour celui de la probabilité, impropre à établir une présomption sans en méconnaître la notion légale.

Ces fondements de l’adage « présomption sur présomption ne vaut » font toutefois débat. E. Van Brustem résume avec éloquence la brume dans laquelle est enfui le dogme apparent de l’interdiction de cascade de présomptions en parlant de « *mystérieux interdit de la ‘cascade de présomptions’* »²⁹.

2. Justification au regard des principes généraux de droit

Devrait-on cependant considérer l’adage « présomption sur présomption ne vaut », de par la consécration constante de la doctrine et jurisprudence fiscale, comme un principe général de droit ?

Un principe général de droit peut être défini comme : « *certaines règles non écrites qui dans une société déterminée sont admises par l’unanimité des consciences, au même titre que des règles écrites. Cette unanimité d’adhésion fait que ces principes généraux constituent du droit positif exprimé par une volonté collective et que partant ils ont une force obligatoire pour tous les membres d’une communauté sociale, nationale ou même internationale* »³⁰.

²⁷ TH. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, op. cit., p. 257.

²⁸ Dans le même sens : S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », op. cit., p. 12.

²⁹ E. VAN BRUSTEM, « Présomption sur présomption vaut (parfois) », *R.G.C.F.*, 2014/6, p. 415.

³⁰ H. BEKAERT, *Introduction à l’étude du droit*, Bruxelles, Bruylant, 1973, no 175, p. 172., cité par P. MARCHAL,, « Chapitre 1 - Introduction » in *Principes généraux du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 12.

Les juges du fond ont condamné de manière constante les cascades de présomptions, tout comme l'administration dans son commentaire 340/59³¹. Il s'agirait donc d'une règle non écrite qui bénéficie d'une unanimité d'adhésion. Toutefois, la pratique de l'administration, recourant souvent aux cascades de présomptions, met à mal l'adhésion requise par la définition citée ci-dessus.

Les principes généraux de droit peuvent également être définis comme « *des normes fondamentales, qui sont présentes, de manière plus ou moins implicite, dans un ou plusieurs systèmes juridiques ou branches du droit, où elles sont "trouvées" par la doctrine mais surtout par la jurisprudence, pour répondre aux besoins et aux attentes (jugées indiscutables) de la société* »³².

Il pourrait être soutenu que ce principe répond aux « attentes indiscutables » du contribuable, à savoir la sécurité juridique. En effet, le résultat des présomptions ne relève pas de la science exacte étant donné qu'il est le fruit d'un raisonnement humain, laissant naturellement place à une certaine subjectivité et donc, à une certaine incertitude propice à de l'insécurité juridique.

La sécurité juridique prise dans sa composante subjective vise à assurer au contribuable l'existence et le maintien de ses droits subjectifs³³. A. Henkens relève que le droit à la sécurité juridique « *implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme une règle fixe de conduite et d'administration et en vertu duquel les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître en son chef* »³⁴.

Le commentaire 340/59, sur lequel se fonde P. Seutin pour justifier le fondement de l'interdiction de cascade de présomptions, aurait-il fait naître des prévisions justifiées dans le chef des contribuables que l'administration se doit d'honorer ? Autrement dit, serait-il de nature à créer les « besoins et attentes indiscutables du contribuable » ? Non, surtout si nous prenons en compte que les cascades de présomptions sont généralement établies soit en l'absence de déclaration, soit en l'absence de comptabilité probante, autrement dit dans les cas où le contribuable n'a pas rempli ses obligations fiscales ou n'a pas apporté les éléments nécessaires à l'établissement de sa base imposable. Il serait donc en quelque sorte ironique de postuler que l'interdiction des cascades de présomptions est un principe général de droit fondé

³¹ « *Il faut souligner qu'une présomption, même légalement établie, ne peut en aucun cas constituer le fait ou élément connu sur lequel pourrait se fonder une nouvelle présomption. On ne peut, de la sorte, établir une cascade de présomptions s'appuyant l'une sur l'autre* ». Le commentaire 340/59 provient d'une circulaire du 16 décembre 1983 (Bulletin des contributions directes, 1984, p. 73).

³² R. SOETAERT, « Rechts beginselen en marginale toetsing in cassatie », in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Gand, Story-Scientia, 1986, p. 51, cité par P. MARCHAL, « Chapitre 1 - Introduction » in *Principes généraux du droit*, *op. cit.*, p. 12.

³³ A. HENKENS, « *Le droit fiscal est d'ordre public !* » *So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation*, Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique - 1er septembre 2016, p. 38.

³⁴ A. HENKENS, « *Le droit fiscal est d'ordre public !* » *So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation*, *op. cit.*, p. 46.

sur le commentaire administratif 340/59 car il répondrait aux « besoins et attentes indiscutables de la société ».

Pourrait-on cependant voir dans la pratique de l'administration de recourir aux cascades de présomptions, un changement de position par rapport à son commentaire 340/59 qui serait de nature à induire le contribuable en erreur et à créer une insécurité juridique ? Nous ne le pensons pas. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, ce n'est en tout cas pas le cas : « *Le droit à la sécurité juridique n'implique pas que le contribuable puisse se prévaloir de l'attitude antérieure de l'administration, même constante pendant plusieurs exercices, qui n'a pu faire naître dans son chef la conviction justifiée que l'administration renonçait à l'application stricte de la loi* »³⁵. Transposé à la problématique qui nous occupe, le contribuable ne pourra se prévaloir du commentaire 340/59 en soutenant que l'administration a porté atteinte à sa sécurité juridique en recourant à une cascade de présomptions, pourtant condamnée par ledit commentaire.

L'adage « présomption sur présomption ne vaut » ne peut donc être déduit de l'interprétation littérale des articles 1349 et/ou 1353 du Code civil. Il ne peut de surcroît être considéré comme un principe général de droit car d'une part il ne répond manifestement pas aux définitions susmentionnées, et, d'autre part, il ne remplit pas les conditions propres à la formation des principes généraux du droit³⁶. En effet, il n'a été ni constaté, ni énoncé par le juge puisque la Cour de cassation a expressément admis que certaines cascades de présomptions n'étaient pas interdites, ni donné au juge la certitude que ce principe répondait à la volonté non-exprimée du législateur dans la mesure où les travaux préparatoires du Code civil sont muets sur les présomptions de l'homme.

III. Les cascades de présomptions dans la jurisprudence antérieure à l'arrêt du 22 mai 2014

Nous allons maintenant nous attarder sur l'évolution jurisprudentielle des présomptions de l'homme afin de cerner dans quelle dynamique s'inscrit l'arrêt du 22 mai 2014 sur lequel nous nous pencherons dans la troisième partie.

1. Position de la Cour de cassation

Dès 1950, la Cour de cassation souligne que « *la loi ne laisse pas la fixation du montant des revenus imposables à la seule appréciation du contrôleur taxateur, mais qu'elle fait à ce dernier l'obligation de procéder par présomptions* ». L'arrêt fondateur du 28 mai 1950³⁷, rendu en matière de taxation d'office, ouvre la porte aux présomptions en droit fiscal. Il n'admet cependant que les présomptions spécialement organisées par la loi (taxation par comparaison ou par signes et indices). Il fallut attendre le 23 septembre 1955 pour que

³⁵ Cass. 30 mai 2008, *Pas.*, 2008, p. 1373.

³⁶ P. MARCHAL, *Principes généraux du droit*, *op. cit.*, pp. 27-28 et 31.

³⁷ Cass., 28 mai 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 669.

l'administration, afin d'apporter la preuve des revenus imposables, puisse recourir à toutes les présomptions de l'homme³⁸.

La Cour suprême va par la suite baliser le recours aux présomptions de l'homme. Tout d'abord par un arrêt du 2 mars 1956, elle décide que la notion légale de présomption de l'homme sera méconnue si le juge décide « selon toute vraisemblance » que la majoration dégagée par l'administration provient de revenus imposables³⁹.

Quelques années plus tard, la Cour de cassation continue son balisage en considérant que « le juge ne peut déduire d'un fait incertain le fait recherché et il doit exprimer sa certitude de l'existence de celui-ci »⁴⁰. Le juge du fond pourrait dès lors, s'il estime le fait démontré par présomption comme certain, fonder une seconde présomption sur le fait démontré. Un arrêt du 16 février 1998 conforte cette position en énonçant que « Dans les cas où la loi admet la preuve par présomption, le juge apprécie en fait la valeur probante des présomptions sur lesquelles il fonde sa décision »⁴¹. Cette décision importante, interprétée à la lumière de l'arrêt du 22 mai 2014, permettrait aux juges du fond de valider des cascades de présomptions. Il faudrait toutefois qu'ils considèrent comme suffisamment probant le fait résultant de la première présomption, et ce, en prenant soin de prémunir les contribuables d'un raisonnement arbitraire.

La Cour de cassation a en effet dit pour droit dans plusieurs décisions que : « le juge du fond constate souverainement l'existence des faits sur lesquels il se fonde; les conséquences qu'il déduit de ces faits, au titre de présomptions, sont laissées aux lumières et à la prudence de ce juge et il n'est pas requis que ces présomptions se déduisent nécessairement desdits faits; il suffit qu'elles puissent en résulter »⁴².

Ces arrêts laissent une grande liberté aux juges du fond. La cour de cassation a cependant encadré cette liberté, protégeant par-là le contribuable, en considérant que le fait démontré par présomption devait apporter une réelle certitude quant à l'existence du fait inconnu⁴³. Dans le même esprit, un arrêt du 21 décembre 1990 encadre le recours aux présomptions de l'homme en contrôlant, d'une part, si les faits établis par présomption sont susceptibles de justification et, d'autre part, s'ils sont établis conséquemment aux faits connus et en lien avec ces derniers⁴⁴.

³⁸ Cass., 23 septembre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 28

³⁹ Cass., 2 mars 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 685.

⁴⁰ Cass., 23 novembre 1965, *Bull.*, n°436, p. 1880.

⁴¹ Cass, 16 février 1998, *LiberCas 1994-2004*, p. 2367.

⁴² Cass. 23 janvier 1987, R.G. F.1336.N, n° 303; cass., 6 novembre 1992, R.G. 7637, n° 720; cass., 28 janvier 1999, R.G. F.98.0097.F, n° 52 ; cass., 5 mars 1999, R.G. C.96.0067.N, n° 133.

⁴³ Cass., 22 décembre 1986, *Pas.*, 1987, I, p. 501.

⁴⁴ « Si l'existence des faits sur lesquels le juge se fonde, au titre de présomptions de l'homme, est souverainement constatée par lui et si les conséquences qu'il en déduit, à ce titre, sont abandonnées par la loi aux lumières et à la prudence de ce juge, la Cour contrôle néanmoins si celui-ci n'a pas méconnu la notion juridique de 'présomptions de l'homme' et si, notamment, il n'a pas déduit des faits ainsi constatés des conséquences sans aucun lien avec eux ou qui ne seraient susceptibles sur leur fondement, d'aucune justification » (Cass., 21 décembre 1990, *Pas.*, 1991, I, p. 402).

Un fait incertain ou contesté ne pourra jamais fonder une présomption, tout comme un fait considéré comme connu par le magistrat sur base de sa seule science personnelle⁴⁵.

En 2004, la Cour de cassation va amorcer le renversement de l'adage « présomption sur présomption ne vaut ». Dans un arrêt du 22 octobre 2004 rendu en matière de taxation par signes et indices, la Cour reconnaît la possibilité pour l'administration d'utiliser le résultat d'une présomption pour en fonder une seconde⁴⁶.

Par un arrêt du 15 décembre 2011⁴⁷, la Cour entrouvre un peu plus la porte aux cascades de présomptions. En l'espèce l'administration, sur base de l'article 64, §1^e, du CTVA, avait présumé de l'absence de comptabilisation de tous les achats, que le contribuable avait réalisé un chiffre d'affaires supérieur à celui déclaré en réalisant des achats au nom de tiers. La Cour considère qu'une fois cette première preuve rapportée, l'administration peut ensuite apporter la preuve par présomption de fait que les produits ainsi achetés ont été vendus avec une marge bénéficiaire identique aux produits comptabilisés. La Cour de cassation semble donc rejeter l'idée que « présomption sur présomption ne vaut », même si certains y voient non pas une cascade de présomptions mais une combinaison de présomptions dont chacune est fondée sur des faits connus et établis⁴⁸.

Déjà, l'Avocat général D. Thijs avait mis en lumière que le fait inconnu résultant d'une présomption de l'homme pouvait se transformer en un fait connu et certain qui pouvait alors à son tour servir de fondement à une nouvelle présomption, qu'elle soit légale ou de l'homme⁴⁹.

On peut donc voir apparaître en germe, dès 2011, l'idée que les cascades de présomptions ne sont pas interdites.

Tout en encadrant le recours aux présomptions de l'homme, assurant ainsi une certaine sécurité juridique, la Cour de cassation semble laisser la force probante du fait démontré par présomption à l'appréciation des juges du fond, sans jamais leur interdire de recourir aux cascades de présomptions. Les juges du fond, au fil de la jurisprudence fiscale, ont alors

⁴⁵ Voyez J. VANDENDRIESSCHE (Dir.), L. DEVILLÉ, H. MINJAUW, « Afdeling 6. Bewijs mer vermoedens », *B.H.V.R.*, VI.3, p. 55.

⁴⁶ « En vertu de l'article 341 C.I.R. 1992, les dépenses relatives à une période imposable qui sont prises en considération en tant que signes et indices d'une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés sont présumées provenir de revenus imposables. Il ne résulte cependant pas de cette disposition que les revenus imposables dont l'existence est ainsi établie sont présumés provenir d'une activité professionnelle. Il incombe dès lors à l'administration fiscale d'en démontrer le caractère professionnel en recourant aux modes de preuve prévus à l'article 340 C.I.R. 1992 et donc, notamment, sur la base de présomptions » (Cass., 22 octobre 2004, F.03.0028.N, *Rapport de la Cour de cassation*, 2004, pp. 71 – 72).

⁴⁷ Cass., 15 décembre 2011, F.10.0075.N., www.juridat.be

⁴⁸ L. MAES, « Cascade de présomptions : non illicite ? », *op. cit.*, p. 7. Il n'en reste pas moins qu'en l'espèce l'administration a dans un premier temps présumé au départ d'un fait connu que tous les achats n'avaient pas été repris dans la comptabilité et que le contribuable avait réalisé un chiffre d'affaires supérieur à celui déclaré (article 59, §1e, alinéa 1e, du CTVA) et, dans un deuxième temps, elle est partie de ce fait démontré par présomption pour présumer que ces achats non comptabilisés avaient été vendus avec une marge bénéficiaire identique aux ventes comptabilisées (article 64, §1e, du CTVA).

⁴⁹ E. VAN BRUSTEM, « Présomption sur présomption vaut (parfois) », *R.G.C.F.*, 2014/6, p. 419.

décidé de ne pas valider les cascades de présomptions et ce, à contre-courant de la dynamique adoptée par la Cour de cassation.

2. Position des juges du fond

Les juges du fond considèrent de manière unanime que le résultat d'une présomption ne peut fonder un « fait connu » susceptible d'en fonder une seconde⁵⁰. La jurisprudence fiscale use donc de son appréciation souveraine pour rejeter de manière constante les cascades de présomptions en les qualifiant « d'inadmissibles ».

C'est donc dans ce contexte qu'est intervenu l'arrêt du 22 mai 2014. La Cour de cassation, en laissant de plus en plus de souplesse aux juges du fond et en se positionnant, dès 2004 puis plus fortement en 2011 en faveur des cascades de présomptions, avait déjà amorcé la position adoptée explicitement lors de l'arrêt du 22 mai 2014. Quant aux juges du fond, leur position défavorable aux cascades de présomptions reste constante.

⁵⁰ Voyez : Civ. Bruxelles, 21 janvier 2005, R.G. nos 2001/7143/A et 2001/7144/A (jonction), www.fiscanet.be ; Bruxelles, 13 février 2003, *Le Fiscologue*, 2003, n°885, p. 10 ; Bruxelles, 14 juin 2002, *F.J.F.*, 2003, 2003/82 ; Bruxelles, 6 juin 2002, *Le Fiscologue*, 2002, N°851, p. 11 ; Gand, 22 novembre 2001, *Le Fiscologue*, n°831, p. 13 ; Anvers, 20 novembre 2001, *F.J.F.*, 2002, 2002/50 ; Bruxelles, 29 mars 2000, *F.J.F.*, 2001, 2001/19 ; Mons, 26 juin 1998, *F.J.F.*, 1998, n° 98/226 ; Anvers, 9 avril 1996, *Le Fiscologue*, 1996, N°577, p. 5 ; Com. IR, N°341/4, citant Gand, 27 juin 1996, *Le Fiscologue*, 1996, N°584, p. 12 ; Anvers, 24 juin 1991, *F.J.F.*, 1991, N°91/224 et Gand, 15 mai 1990, *Courr. Fisc.*, 90/420, cités par 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 ? », *op. cit.*, p. 673, n.s. n°38. Voyez également : Anvers, 26 octobre 1999, *F.J.F.*, 2000, n° 2000/75 ; Anvers, 12 novembre 2002, *F.J.F.*, 2003, n° 2003/111 ; Anvers, 17 décembre 2002, *F.J.F.*, 2003, n° 2003/81 ; Civ. Louvain, 5 décembre 2003, *F.J.F.*, 2004, n° 2004/266 ; Civ. Anvers, 28 novembre 2003, *F.J.F.*, 2004, n° 2004/195 ; Bruxelles, 16 décembre 2004, *F.J.F.*, 2006, n° 2006/19 ; Civ. Bruxelles, 21 juin 2005, *F.J.F.*, 2006, n° 2006/52 ; Civ. Mons, 21 décembre 2005, *F.J.F.*, 2006, n° 2006/134 ; Civ. Liège, 18 décembre 2007, *R.G.C.F.*, 2008/2, cités par E. Van Brustem, « Présomption sur présomption vaut (parfois) », *R.G.C.F.*, 2014/6, pp. 417 et 418, n.s. n°6.

PARTIE III : CRITIQUE DE L'ARRET DE LA COUR DE CASSATION DU 22 MAI 2014.

La problématique des cascades de présomptions ainsi que la position de la jurisprudence en la matière étant présentées, nous pouvons maintenant nous attarder sur l'arrêt du 22 mai 2014. Nous commencerons par présenter en détail cet arrêt (I) ainsi que les arrêts postérieurs dans lesquels la Cour suprême a confirmé sa position (II). Nous présenterons ensuite d'une part les réactions doctrinales auxquelles il a donné lieu (III) et, d'autre part, l'impact que cet arrêt a eu sur la jurisprudence des juges du fond (IV).

I. Arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2014

Par un arrêt du 22 mai 2014, la Cour de cassation a, dans un attendu ayant fait couler beaucoup d'encre, entrouvert un peu plus la porte aux cascades de présomptions : « *Le juge constate de manière souveraine l'existence des faits sur lesquels il se base ; bien que les faits qu'il prend comme point de départ de son raisonnement doivent être établis, c'est-à-dire qu'ils doivent être prouvés, aucune disposition légale n'empêche toutefois que l'administration de ce fait même puisse être le résultat d'une preuve par présomption* »⁵¹.

Quant au moyen invoquant la violation de la notion légale de présomption de fait et de l'article 340 du CIR 1992, la Cour de cassation le rejette au motif qu'il est « *entièrement fondé sur le soutènement juridique inexact que le fait connu pris par le magistrat comme point de départ de la preuve par présomptions, ne peut être lui-même prouvé par présomptions et, dès lors, manque en droit* »⁵².

Dans cette affaire, l'administration décide de rectifier le chiffre d'affaires d'un restaurant. A défaut d'inventaire précis régulièrement tenu et de preuve de l'existence d'un stock, elle avait considéré comme vendues toutes les boissons achetées au cours de la période imposable. Selon la Cour d'appel de Bruxelles, il ne s'agit pas là d'une présomption mais d'une conséquence logique de l'absence d'inventaire⁵³.

L'accent avait déjà été mis par le Tribunal de première instance sur l'importance d'un inventaire et d'une comptabilité régulièrement tenue, permettant de contrôler avec certitude l'évolution du stock et, partant, du chiffre d'affaires⁵⁴.

⁵¹ Cass., 22 mai 2014, *Pas.*, 2014, II, p. 1273.

⁵² *Ibidem*, p. 1275

⁵³ « *Bij gebrek aan een precieze inventaris mochten daarbij alle aangekochte dranken als verkocht worden beschouwd. Zodoende zijn de aangekochte dranken zonder meer een gekend feit dat als grondslag kan dienen voor de berekening van de omzet. De vaststelling van de afwezigheid van een voorraad is bijgevolg het automatische gevolg van de afwezigheid van een regelmatig gehouden inventarisboek. De administratie gaat in dat geval niet uit van een vermoeden. Zij stelt enkel vast dat er geen handelsvoorraad is, minstens dat er geen deugdelijk bewijs wordt geleverd van het bestaan van een dergelijke voorraad* » (Bruxelles, 24 octobre 2012, RG 2006/AR/3373, www.fiscalnet.be).

⁵⁴ « *De eerste rechter met reden oordeelde, is de inventaris een essentieel stuk van de boekhouding, nu enkel de voorlegging van de aankoopbewijzen en een regelmatig gehouden inventaris toelaten met zekerheid de evolutie van de handelsvoorraad en dus van de omzet te controleren* » (Bruxelles, 24 octobre 2012, RG 2006/AR/3373, www.fiscalnet.be).

Une fois la quantité de boissons vendues établie, la Cour d'appel de Bruxelles, suivie par la Cour de cassation, a dès lors pu considérer que le chiffre d'affaires avait été établi sur base de la (seule) présomption logique et réaliste qu'un repas avait été servi par deux boissons fraîches ou une demi-bouteille de vin vendues. Une fois le nombre de repas servis établi, il a été multiplié par le prix moyen d'un repas (lequel avait été fixé de commun accord avec le comptable du restaurant).

Si on s'en tient aux faits de l'affaire tels que présentés par la jurisprudence, force est de constater que nous ne sommes pas face à une cascade de présomptions étant donné qu'il n'y a eu en réalité qu'une seule présomption, le nombre de boissons servies n'ayant pas été déterminé par un raisonnement présomptif.

Déjà ici, la doctrine s'agite. En effet, certains ont considéré que la détermination du nombre de boissons vendues l'avait été par présomption dont le seul fait connu était l'absence d'inventaire et le stock⁵⁵. Si on s'en tient à la définition des présomptions, le nombre de boissons vendues n'a pu être déterminé qu'à partir de l'absence d'inventaire et du stock restant. Or, pour passer de l'un à l'autre, il faut nécessairement établir un raisonnement inductif afin d'établir un fait initialement inconnu, à savoir le nombre de boissons vendues au cours de la période imposable.

Quoi qu'il en soit, c'est là un débat accessoire étant donné que la Cour de cassation a expressément admis que rien n'empêchait qu'un fait démontré par présomption puisse lui-même servir de point de départ à une autre présomption.

Nous avons vu que cet arrêt se trouvait sous forme embryonnaire dans la jurisprudence antérieure de la Cour. Voyons à présent ce qu'il en est de la jurisprudence postérieure.

II. Confirmation de l'arrêt du 22 mai 2014

Dans une affaire aux faits identiques à ceux ayant donné lieu à l'arrêt du 22 mai 2014, la Cour de cassation confirme quelques jours plus tard sa position⁵⁶. Elle fait de même dans un arrêt du 17 décembre 2015 en rappelant l'attendu tant controversé selon lequel rien n'empêche qu'un fait connu servant de point de départ à une présomption puisse lui-même être le résultat d'une administration de la preuve par présomption⁵⁷.

⁵⁵ Voyez P. SEUTIN, « Présomptions : la Cour de cassation entrouvre une porte béante sur l'arbitraire », *op. cit.*, pp. 1-3.

⁵⁶ Cass., 24 mai 2014, *Courr. Fisc.*, 2014/14, p. 602 à 605.

⁵⁷ Cass., F.14.0020.N, 17 décembre 2015, *F.J.F.*, 2016/7, p. 240. Les faits sont semblables à ceux ayant donné lieu à l'arrêt du 22 mai 2014 : en examinant les factures d'achats et de ventes de flacons de shampoing, l'administration constate que 3000 flacons ont été achetés contre seulement 400 vendus, alors que le stock est vide. L'administration a dès lors considéré, à juste titre selon la Cour de cassation, que le stock de flacons disparus avait été vendu au même prix que les flacons vendus pour lesquels une facture avait été émise. Sur base de ce fait démontré, l'administration a alors valablement pu considérer la somme dégagée comme étant du revenu professionnel non déclaré.

Dans un arrêt du 19 septembre 2014⁵⁸, la Cour poursuit dans l'optique adoptée lors de l'arrêt du 22 mai 2014. Dans cet arrêt, l'administration avait établi, sur base d'un fichier dissimulé sur l'ordinateur du contribuable, que 56,04% des recettes n'avaient pas été déclarées. Sur cette base, l'administration établit une taxation d'office en augmentant le chiffre d'affaires, pour une période de 3 ans, en le majorant du pourcentage de recettes non déclarées établi lors du contrôle. Bien qu'il s'agisse pour le contribuable d'une cascade de présomptions étant donné que l'administration a extrapolé le bénéfice dissimulé sur une période plus longue que celle initialement constatée, la Cour de cassation a validé le raisonnement de l'administration.

Un autre arrêt du 20 janvier 2017 rendu en matière de TVA valide également une cascade de présomptions⁵⁹. Il ressort d'un contrôle que certains achats n'ont pas été comptabilisés. Ces achats vont être présumés avoir été réellement vendus (article 64, §1^e du CTVA). L'administration effectue alors une seconde présomption sur base de l'article 59, §1^e du CTVA en multipliant le montant des achats présumés vendus par une marge bénéficiaire déterminée sur base de plusieurs faits connus (comptabilité, déclaration du gérant et forfait applicable au secteur de l'entreprise). La Cour de cassation confirme sa jurisprudence en considérant que le fait que la preuve que certains achats ont été vendus a été établie par présomption n'empêche pas qu'une seconde présomption puisse être fondée sur le fait lui-même démontré par présomption.

L'interdiction de cascades de présomptions semble donc tomber en désuétude dans la jurisprudence de la Cour de cassation. Il n'en reste pas moins que les cascades de présomptions ne seront sans doute pas automatiquement admises et que la Cour sera amenée à préciser sa jurisprudence. On peut constater un trait commun aux arrêts autorisant une cascade de présomptions : l'absence de comptabilisation de l'entièreté des achats et ventes. C'est ce point de départ qui permet d'effectuer une première présomption qui, prise isolément, n'a d'autre finalité que d'appeler une seconde présomption afin d'établir le chiffre d'affaires dissimulé.

III. Critiques de l'arrêt

L'arrêt du 22 mai 2014 a suscité un certain émoi chez les fiscalistes. Bon nombre de commentateurs ont désapprouvé la solution dégagée par la Cour. Certains condamnent la première présomption dont le fait connu était l'absence d'inventaire, d'autres la seconde en ce qu'elle se base sur le fait qu'un repas est consommé par deux boissons fraîches servies. D'autres encore condamnent cet arrêt en mettant en cause le principe même dégagé par la Cour de cassation, tantôt sur base du postulat qu'un fait démontré ne peut servir de base à une seconde présomption, tantôt sur base du postulat que le raisonnement global effectué en cas de cascade de présomptions débouche nécessairement sur une solution arbitraire.

Nous exposerons dans un premier temps les réactions doctrinales avant d'effectuer une analyse critique de la solution dégagée par la Cour de cassation.

⁵⁸ Cass., 19 septembre 2014, *Courr. fisc.*, 2014/17, p. 683-687.

⁵⁹ Cass., 20 janvier 2017, *Courr. Fisc.*, 2017/4, p. 525 à 527.



1. L'arrêt du 22 mai 2014 dans la doctrine

La doctrine est partagée sur la question de l'interdiction des cascades de présomptions. Même si une majorité dénonce la solution dégagée par la Cour de cassation.

Selon P. Seutin⁶⁰, le seul fait connu sur lequel se base l'administration est l'absence d'inventaire, le nombre de boissons vendues étant déjà le fruit d'une présomption. Partant, et nous le rejoignons sur ce point, il s'agit bien d'une cascade de présomptions étant donné que le nombre de boissons vendues (qui est un fait inconnu déduit de l'absence d'inventaire) sert de fait connu à une seconde présomption établissant le nombre de repas servis. Il est donc difficilement soutenable d'affirmer que nous ne sommes pas en présence d'une cascade de présomptions étant donné que la Cour de cassation elle-même dit pour droit que « aucune disposition légale n'empêche toutefois que l'admission de ce fait même puisse être le résultat d'une administration de la preuve par présomption ».

Il ramène le débat à la question de savoir si un fait inconnu, une fois démontré, devient un fait connu pouvant valablement fonder une seconde présomption ? Selon lui, « *on peut concevoir des doutes sur le sujet. En effet, lorsqu'un fait est établi sur la base d'une présomption, cela n'aboutit qu'à une certitude relative et surtout subjective (...). Qui oserait soutenir que le raisonnement de base selon lequel tous les achats de boissons étaient "sortis" constitue un fait indiscutable...* »⁶¹.

P. Seutin justifie son raisonnement en mettant l'accent sur le danger et l'insécurité juridique pour le contribuable de voir son chiffre d'affaires rectifié à la suite de présomptions successives. Il conclut que l'arrêt du 22 mai 2014 « *ne contribue pas à rassurer et entrouvre une porte béante sur l'arbitraire* »⁶².

Nous ne pouvons toutefois le rejoindre. En effet, bien qu'il soit vrai que les cascades de présomptions puissent augmenter le risque d'arbitraire, il n'en est rien en l'espèce. Si en l'absence d'inventaire l'administration fiscale ne pouvait jamais présumer que toutes les marchandises achetées ont été vendues, elle serait systématiquement dans l'impossibilité de rectifier le chiffre d'affaires. Elle ne pourrait de surcroît jamais utilement aboutir à son raisonnement si elle devait s'en tenir à la seule présomption que les marchandises achetées ont été vendues, de sorte que les contribuables pourraient se borner à ne pas tenir d'inventaire sans courir le risque d'être redressés fiscalement. Comme le souligne l'Avocat général D. Thijs, l'administration doit bien pouvoir déterminer la base imposable lorsque la comptabilité n'est pas probante et, pour ce faire, le raisonnement par présomptions successive s'avère absolument nécessaire.

⁶⁰ P. SEUTIN, « Présomptions : la Cour de cassation entrouvre une porte béante sur l'arbitraire », *Sem. Fisc.*, 2015/9, n° 181, p. 1-3.

⁶¹ *Ibid.*, p. 2.

⁶² *Ibid.*, p. 3.

M. Daube condamne quant à elle l'arrêt du 22 mai 2014 au motif qu'un « fait démontré » par présomption ne peut être considéré comme un fait connu car un « fait démontré » est un « fait incertain ». Dans un style semblable à P. Seutin, elle condamne la solution retenue par la Cour par la question suivante : « *Quel plus bel exemple de "certitude toute relative" pouvait-on trouver (...) ?* »⁶³. Elle condamne ainsi la seconde présomption selon laquelle deux boissons fraîches et une demi-bouteille de vin étaient servies par repas au motif qu'elle s'appuie sur une vraisemblance relevant de la science personnelle du magistrat⁶⁴.

S'agissant toujours de cette présomption « logique et réaliste », H. Dubois considère qu'elle ne pouvait être légalement établie et condamne l'arrêt qui, selon lui, n'est basé que sur des considérations⁶⁵. L. Maes condamne lui aussi cet arrêt⁶⁶. Il considère que « *une présomption est et reste un fait inconnu qui, par un raisonnement logique et justifié, est déduit d'un fait connu. Une présomption ne peut dès lors servir de fondement à une deuxième présomption* »⁶⁷. J. Bonné et W. Veters rejoignent L. Maes sur ce point en considérant que le fait connu pris comme point de départ d'une présomption doit être indiscutable et qu'il ressort de la notion même de présomption qu'un fait inconnu démontré par présomption établit au mieux une probabilité, mais en aucun cas un fait certain⁶⁸.

À l'inverse de la Cour de cassation qui autorise les cascades de présomptions au motif qu'aucune disposition légale n'empêche qu'un fait démontré par présomption serve de point de départ à une seconde présomption, L. Maes considère quant à lui qu'aucune disposition légale ne règle ou autorise la transformation d'un fait inconnu en un fait connu et établi. Nous verrons qu'il est sur ce point contredit par E. Van Brustem⁶⁹.

Cet arrêt a cependant été accueilli favorablement par une partie de la doctrine mais aussi nuancé quant à sa portée.

J. Kirkpatrick approuve en effet l'interprétation faite par la Cour de cassation de l'article 1353 du Code civil⁷⁰. Il en va de même pour S. Thiry⁷¹ selon qui « *si le juge admet la première présomption, c'est parce qu'il considère, obligatoirement, que le fait induit par le*

⁶³ 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 ? », *op. cit.*, p. 676.

⁶⁴ Selon H. Dubois, la plupart des personnes qui commandent une bouteille de vin commandent aussi une bouteille d'eau, ce qui amènerait alors à considérer, selon cette présomption, que trois repas ont été servis (H. DUBOIS, « Feitelijke vermoedens : een raming is geen feit ! », *T.F.R.*, 2014/471, p. 955.).

⁶⁵ Il condamne la considération de la Cour de cassation qu'à défaut d'inventaire, on peut considérer que toutes les bouteilles achetées ont été vendues au cours de la même période imposable. Ces observations l'amènent alors à condamner le raisonnement de la Cour de cassation qui se serait basé sur deux considérations et un fait qui, découlant de considérations, ne peut être considéré comme un fait connu.

⁶⁶ L. MAES, « Preuve - Cascade de présomptions : non illicite ? », *Fiscologue*, 1407, 2014, p. 5 à 8.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 8.

⁶⁸ J. BONNE et W. VETERS, « Staat Cassatie opeenstapelung van vermoedens toe ? », *Fisc. Act.*, 2014, livr. 30, p. 2.

⁶⁹ E. VAN BRUSTEM, « Présomption sur présomption vaut (parfois) », *R.G.C.F.*, 2014/6, p. 421.

⁷⁰ J. KIRKPATRICK, « Le fait connu, point de départ de la preuve par présomptions », *J.T.*, 2014/35, n° 6579, p. 680-681.

⁷¹ S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », *op. cit.*, pp. 9-13.

raisonnement est un fait certain, donc connu. Dans ce cas, le texte de l'article 1349 du Code civil lui permet d'en tirer un fait connu »⁷². Il justifie sa position en se basant sur le texte de l'article 1349 du Code civil qui serait méconnu si on réduisait le pouvoir d'appréciation du magistrat en l'obligeant à considérer un fait établi par présomption comme incertain.

Bien que sa critique porte sur la première présomption (à savoir le nombre présumé de boissons vendues) qui ne constituerait pas un fait à ce point certain qu'il puisse servir de base à une seconde présomption, L. Michel⁷³ ne remet pas en question le principe dégagé par la Cour de cassation. En effet, il valide le raisonnement de la Cour selon lequel un fait établi par présomption avec certitude peut servir de base à une deuxième présomption sans méconnaître l'article 1353 du Code civil.

E. Van Brustem accueille également favorablement la position adoptée par la Cour de cassation dans son arrêt du 22 mai 2014. Contrairement à L. Maes⁷⁴, il rejoint la Cour de cassation et son Avocat général selon lesquels aucune disposition légale n'empêche que le point de départ d'une présomption soit lui-même établi par présomption, « *pour autant qu'on reste dans les prévisions du texte de l'article 1353 du Code civil qui impose au juge de n'admettre que des présomptions graves, précises et concordantes* »⁷⁵.

La position de la doctrine sur la question du fait démontré comme fait connu pouvant valablement servir de base à une seconde présomption est donc partagée.

S.. Thiry fait cependant glisser le débat sur la question de la licéité du raisonnement qu'implique une cascade de présomptions⁷⁶. Selon lui, une cascade de présomptions implique non seulement plusieurs présomptions successives mais également un raisonnement global. Partant, les différentes présomptions successives devront être graves, précises et concordantes. Le doute installé, la question est alors de savoir si « *le magistrat peut réellement acquérir une certitude quant à l'existence du fait inconnu lorsque le point de départ de son raisonnement est, à l'origine, un fait lui-même connu (fût-il transformé en fait connu) ? Cette démonstration ne quitterait-elle pas, inévitablement, le champ de la certitude, pour celui de la probabilité et de la vraisemblance, proscrit par l'article 1353 du Code civil ?* »⁷⁷.

Il est dès lors d'avis que l'interdiction de cascade de présomptions découle de la combinaison des articles 1349 et 1353 du Code civil et plus précisément, du devoir de prudence qu'ils imposent au magistrat, lui empêchant de procéder à une telle cascade à moins qu'il ne soit absolument certain de la fiabilité du raisonnement pris dans son ensemble. Sans condamner catégoriquement les cascades de présomptions, il en restreint donc les possibilités au regard

⁷²S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », *op. cit.*, p. 10.

⁷³L. MICHEL, « Présomption sur présomption, un vent de panique qui ne s'apparente qu'à un zéphir », *Sem. Fisc.*, 2015/25, n° 197, p. 6-8.

⁷⁴L. MAES, « Preuve - Cascade de présomptions : non illicite ? », *op. cit.*, p. 5.

⁷⁵E. VAN BRUSTEM, « Présomption sur présomption vaut (parfois) », *op. cit.*, p. 421.

⁷⁶*Ibidem.*, p. 13.

⁷⁷*Idem.*

du *raisonnement global* que devra effectuer le juge du fond en cas de présomptions successives.

O. Robijns nuance quant à lui la portée de l'arrêt du 22 mai 2014⁷⁸. Il soutient que le balayement par la Cour de cassation de l'adage « présomption sur présomption ne vaut » n'implique pas que l'administration pourra se fonder uniquement sur des suppositions pour majorer le chiffre d'affaires déclaré par les contribuables. Il s'en remet alors au juge du fond qui devra être attentif au contexte général et à la conviction qu'il se forge sur la probité du contribuable. Pour ce faire, « *les "lumières" du magistrat devraient surtout éclairer un manque évident de preuve dans le chef de l'administration, au titre de la "prudence" que recommande le Code civil* »⁷⁹.

Selon l'Avocat général D. Thijs, l'administration n'avait d'autres choix que de procéder par présomptions et par étapes successives pour apporter la preuve du chiffre d'affaires⁸⁰. Toujours selon lui, le fait que l'administration devait procéder par cascade de présomptions était une pure nécessité⁸¹. Cette justification a surtout fait réagir la doctrine du nord du pays. J. Bonné et W. Veters considèrent que cette justification ne tient pas la route : l'administration fiscale dispose d'autres moyens prévus par le Code des impôts sur les revenus de 1992⁸² pour établir la base imposable lorsque la comptabilité n'est pas probante de sorte que, selon eux, l'affirmation de l'Avocat général selon laquelle le fisc n'avait d'autres choix ne peut justifier la cascade de présomptions.

I. De Troyer⁸³ réagit à cette critique en relevant à juste titre que l'Avocat général a nuancé son propos : « *De voorliggende casus toont m.i. ook aan dat een bewijs door vermoedens in twee*

⁷⁸ O. ROBIJNS, « Cascade de présomptions : ce qui n'est pas interdit est autorisé ? », *Sem. Fisc.*, 2017/23, n° 289, pp. 4-5.

⁷⁹ *Ibidem.*, p. 5.

⁸⁰ « *Bij gebrek aan regelmatige boekhouding moest de omzet worden bepaald van een restaurant. Welnu, welk van de criteria de fiscus ook had gehanteerd, zij kon m.i. niet anders dan bij dat bewijs in stappen tewerk te gaan: eerst via een bewijs door vermoedens de hoeveelheid verkochte dranken, vlees enz. bepalen; vervolgens opnieuw via een bewijs door vermoedens bepalen hoeveel maaltijden werden verkocht ; dit aantal moest dan uiteindelijk worden vermenigvuldigd met een gemiddelde prijs per maaltijd. (...) Ik zie niet in hoe de fiscus hier anders dan door een bewijs door vermoedens in verschillende stappen, waarbij de ene stap op de andere voortbouwt, kon komen tot een bewijs van de omzet.* » (Cass., 22 mai 2014, Arr. Cass. 2014, p. 1302, concl. conf., D. THIJIS).

⁸¹ « *De voorliggende casus toont m.i. ook aan dat een bewijs door vermoedens in twee of meerdere stappen soms een pure noodzaak is* » (*Ibid.*, p. 1301).

⁸² A savoir la taxation par comparaison ou par signes et indices. Ils précisent cependant que les alternatives citées n'auraient pas pu déboucher avec certitude sur un résultat plus fiable mais que l'Avocat général est, sur ce point, trop radical (J. BONNÉ et W. VETERS, « Staat Cassatie opeenstapeling van vermoedens toe ? », *op. cit.*, p. 3). I. De Troyer poursuit en relevant non seulement que la taxation par comparaison est le plus souvent problématique, et que de surcroît, la taxation sur base de signes et indices est également très difficile à établir car l'administration sera souvent confrontée à l'absence de collaboration des contribuables (I. DE TROYER, « Opeenstapeling van feitelijke vermoedens in de fiscale bewijsvoering na het cassatiearrest van 22 mei 2014 », *op. cit.*, p. 16).

⁸³ I. DE TROYER, « Opeenstapeling van feitelijke vermoedens in de fiscale bewijsvoering na het cassatiearrest van 22 mei 2014 », *T.F.R.*, 2016/1, nr. 493, pp. 14-20.

of meerdere stappen soms een pure noodzaak is »⁸⁴. Il est dès lors évident que D. Thijs n'a pas voulu permettre à l'administration de recourir aux cascades de présomptions sans aucune limite.

C'est donc à juste titre, nous semble-t-il, que l'Avocat général a considéré qu'en pratique, l'administration n'avait *parfois* d'autres solutions que de procéder par présomptions successives⁸⁵. Il est en effet admis et reconnu que l'administration, le plus souvent, recourt aux présomptions car les autres moyens de preuves spécifiques au droit fiscal sont difficiles à mettre en œuvre.

Quoi qu'il en soit, la doctrine favorable à cette jurisprudence souligne que cet arrêt ne laisse pas la voie libre à toutes les cascades de présomptions. S. Thiry souligne que la Cour de cassation n'autorise pas sans réserve le recours aux cascades de présomptions mais qu'elle condamne l'application automatique de l'adage « présomption sur présomption ne vaut »⁸⁶. Une partie de la doctrine du nord du pays arrive à la même conclusion selon laquelle un fait démontré par présomption ne devient pas *automatiquement* un « fait connu », et qu'il faudra en définitive s'en remettre aux juges du fond⁸⁷.

Ce qui est par contre condamné, c'est la conception selon laquelle le fait inconnu de l'article 1349 du Code civil ne peut jamais servir de base à une autre présomption⁸⁸.

En conclusion, la doctrine en faveur de l'interdiction des cascades de présomptions rejette cet arrêt au motif, d'une part, qu'un fait démontré par présomption ne peut valablement former un fait connu servant de point de départ à une seconde présomption et, d'autre part, que les cascades de présomptions augmentent le risque d'arbitraire pour le contribuable. Une autre partie de la doctrine valide l'arrêt du 22 mai 2014 au motif qu'aucune disposition n'empêche que le résultat d'une présomption puisse fonder une seconde présomption.

En conclusion, la seule certitude que nous pouvons avoir est que cet arrêt ne valide pas de manière inconditionnelle toutes les cascades de présomptions. Il faudra alors s'en remettre aux circonstances de chaque affaire, notamment en ayant égard à l'absence de comptabilité probante ou à l'absence d'alternative pour l'administration de procéder autrement.

2. Analyse critique : un peu d'harmonie dans la cacophonie doctrinale

La question de savoir si la première ou la seconde présomption étaient valablement établies est une question de fait que nous n'aborderons pas et dont l'appréciation revient aux seuls juges du fond.

C'est donc sur la question du principe des cascades de présomptions que nous nous attarderons. Cette question a été débattue par la doctrine sous deux angles : sous celui du

⁸⁴ « *Le cas d'espèce met selon moi en avant le fait qu'une preuve par présomption en deux ou plusieurs étapes est parfois une nécessité absolue* » (traduction libre).

⁸⁵ *Ibidem*.

⁸⁶ S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », *op. cit.*, p. 10.

⁸⁷ J. BONNE et W. VETTERS, « Staat Cassatie opeenstapeling van vermoedens toe ? », *op. cit.*, p. 4.

⁸⁸ S. THIRY, *op. cit.*, p. 11.

raisonnement global effectué par le juge, et, sous celui du fait démontré par présomption comme point de départ d'une seconde présomption.

2.1. Le raisonnement global impliquant une cascade de présomptions : obstacle insurmontable à la certitude ?

Une cascade de présomptions requiert nécessairement une pluralité de présomptions. Le magistrat devra partir d'un « fait connu » pour en déduire, par un raisonnement logique, les conséquences formant le « fait inconnu ». Ce premier fait établi par présomption pourra à son tour servir de base à un second raisonnement présomptif, et ainsi de suite. L'administration pourra par exemple déduire de factures non comptabilisées l'existence de revenus dissimulés. Sur base du premier fait rapporté par présomption (les revenus dissimulés), elle déduira que ces revenus dissimulés sont des revenus professionnels obtenus au cours de la période imposable litigieuse.

Chaque présomption devra répondre aux exigences légales et jurisprudentielles, cela va de soi. La question du « raisonnement global » réside quant à elle dans le lien entre les différentes présomptions successives. En effet, pour passer de la première présomption à la seconde ou de la seconde à la troisième, le magistrat devra raisonner de façon à ce que le passage d'une présomption à l'autre se fasse d'une manière logique et cohérente.

La question de la licéité du « raisonnement global » au regard des présomptions est aussi de savoir si, pris dans son entièreté, le raisonnement constitue un tout logique et cohérent dont le résultat final peut constituer une certitude. Ce résultat sera une affirmation qui, en passant d'une présomption à l'autre, suit le cours naturel des choses et semble aboutir à la seule hypothèse probable qui, en l'absence de preuve contraire du contribuable, se meut en une certitude.

Il faudra toutefois que le raisonnement global relève de la logique et ne laisse pas de place au doute. Ainsi, si nous reprenons notre exemple, le passage des factures non comptabilisées (seul fait connu) à la qualification de la somme dégagée en revenus imposables obtenus au cours de la période d'imposition en cause, semble suivre un tout logique et cohérent⁸⁹.

Si nous prenons par contre les faits qui ont donné lieu à l'arrêt du 22 mai 2014, un doute peut s'installer. De manière synthétique, l'administration a déduit de l'absence d'inventaire une majoration du chiffre d'affaires. Nous avons vu que certains commentateurs condamnaient les présomptions effectuées par la Cour de cassation, soit celle qui déduit de l'absence d'inventaire le nombre de boissons réellement vendues⁹⁰, soit celle qui consiste à déduire le nombre de repas servis du nombre de boissons vendues⁹¹. Globalement⁹², le raisonnement

⁸⁹ Il semble en effet logique que les sommes dégagées de factures non comptabilisées qui ont trait à l'activité professionnelle constitueront bel et bien des revenus imposables obtenus au cours de la période à laquelle se rattachent les factures.

⁹⁰ P. SEUTIN, « Présomptions : la Cour de cassation entrouvre une porte béante sur l'arbitraire », *op. cit.*, p. 2

⁹¹ 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 ? », *op. cit.*, p. 676.

est-il cohérent et logique ? Cette question subjective amènera sans doute bon nombre de réponses différentes. Quoi qu'il en soit, une des justifications avancée pour valider le raisonnement présomptif en cause est celle de la nécessité pour l'administration et le magistrat, de recourir à une cascade de présomptions en l'absence d'autres possibilités. Il aurait donc été nécessaire d'établir le nombre de boissons vendues en l'absence d'inventaires et d'inférer le nombre de repas servis du nombre présumé de boissons vendues. Mais n'aurait-il pas pu avoir d'autres hypothèses possibles, auquel cas la certitude du résultat obtenu serait mise à mal ? Certainement.

2.2. Le fait établi par présomption peut-il servir de point de départ à une seconde présomption ?

Encore plus que la question du raisonnement global, celle du « fait démontré » considéré comme « fait connu » fait débat. Un courant favorable aux cascades de présomptions considère le fait démontré comme connu et, partant, comme suffisant à fonder une seconde présomption. Un autre courant, défavorable aux cascades de présomptions, met l'accent sur le risque d'arbitraire et l'insécurité juridique qui découle des cascades de présomptions.

2.2.1. Courant favorable

Comme l'a fait P. Seutin, la question centrale peut être ramenée à celle de savoir si un fait, une fois démontré par présomption, devient un fait connu pouvant valablement servir de fondement à une seconde présomption⁹³.

Sur ce point, la Cour de cassation a déjà été amenée à considérer que le juge ne peut admettre des présomptions de l'homme que lorsqu'elles lui apportent la certitude de l'existence du fait recherché qu'il déduit d'un fait connu⁹⁴. Le « fait inconnu » démontré par présomption doit donc être établi avec certitude. Partant, il constitue bien un « fait connu », autrement dit un fait certain pouvant valablement fonder une seconde présomption.

Si une seule présomption est établie, par exemple si la déclaration du contribuable est rectifiée et son chiffre d'affaires majoré sur base des déclarations TVA qu'il a déposées, et que son chiffre d'affaires déclaré à la TVA est plus important que celui déclaré à l'impôt sur les revenus, lesdites déclarations pourront constituer un fait connu⁹⁵. Le fait inconnu résultera dans une majoration du chiffre d'affaires et, de manière corrélative, de la dette d'impôt. Or, ce raisonnement présomptif valablement établi a aggravé les obligations fiscales du contribuable. Nous ne pouvons donc minimiser l'impact financier des présomptions pour les contribuables.

⁹² Le raisonnement global effectué par le juge consiste à déduire de l'absence d'inventaire le nombre de boissons vendues et du nombre de boissons vendues le nombre de repas servis afin d'établir le chiffre d'affaires réel du restaurant.

⁹³ 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 ? », *op. cit.*, p. 676.

⁹⁴ Cass., 16 juin 2003, *LiberCas1994-2004*, p. 2352.

⁹⁵ Cass., 11 octobre 1996, *Fiscologue*, 1996, n°588, p. 9.

Partant donc de l'importance et de l'impact que peuvent avoir les « faits inconnus » démontrés par présomption, pourquoi ne pourraient-ils pas, s'ils suffisent parfois à augmenter la dette d'impôt, fonder une autre présomption ?

Il nous semble en effet qu'il serait illogique de considérer qu'un fait démontré par présomption puisse établir avec certitude une dette d'impôt supérieure à celle escomptée par le contribuable, sans pouvoir valablement fonder une seconde présomption au motif qu'il ne constitue qu'un fait démontré et incertain. Ce serait là remettre en cause le mécanisme même des présomptions en considérant que le fait inconnu rapporté par présomption reste un fait incertain ne pouvant fonder une seconde présomption mais qui pourrait, illogiquement, fonder une créance dans le chef de l'administration.

La jurisprudence accepte en effet qu'un fait démontré par présomption puisse fonder une décision de justice, ce qui est d'ailleurs l'essence même des présomptions.

C'est ainsi que les Cours d'appel de Bruxelles⁹⁶ et d'Anvers⁹⁷ ont, dans trois affaires, démontré les faits litigieux par présomptions afin d'aboutir à une majoration du chiffre d'affaires. Il nous semble donc que si le résultat d'une présomption peut mener à une majoration du chiffre d'affaires, le « fait inconnu » est établi avec une certitude telle qu'il amène à une aggravation de la situation du contribuable, qu'il peut pareillement être considéré comme certain et dès lors servir de fondement à une seconde présomption.

A l'instar de J. Kirkpatrick⁹⁸ et S. Thiry⁹⁹, nous considérons que si le juge admet une présomption, c'est parce que, obligatoirement, il considère que le fait induit par le raisonnement présomptif est connu et donc, certain. De Page indique à cet égard dans son Traité que « *si ce fait inconnu n'avait pas existé, l'indice connu n'aurait pas existé non plus. C'est de ce raisonnement, qui se fonde sur un véritable calcul de probabilité, que naît la certitude* »¹⁰⁰.

Enfin, si on s'en remet à l'esprit du Code civil et à la place de la preuve par présomption parmi les modes de preuve réglementés, les présomptions forment une catégorie ouverte, une sorte de catégorie résiduaire recueillant les éléments qui ne rentrent dans aucune autre catégorie de preuve. Partant, « *le champ d'application des présomptions de l'homme est infini dès lors que la loi ne trace pas de limite quant à la nature des indices dont le juge peut tenir compte dans son raisonnement inductif* »¹⁰¹. La conclusion est dès lors simple : rien

⁹⁶ La Cour d'appel de Bruxelles a pu déduire du fait qu'une voiture avait été mise à disposition d'un sportif par son club de manière ininterrompue au cours de la période imposable, que ledit sportif avait bénéficié d'un avantage de toute nature taxable dans son chef (Bruxelles, 3 novembre 1999, *Fiscologue*, 2000, n°737, p.9). Il a été également déduit de l'existence de factures non comptabilisées, l'existence de ventes non déclarées ayant mené à une rectification du chiffre d'affaires (Bruxelles, 30 octobre 1990, *Bull. contr.*, 1994, p. 1435.).

⁹⁷ Dans le même sens, la Cour d'appel d'Anvers a majoré le chiffre d'affaires déclaré par un boulanger sur base du nombre de sacs d'emballage de pain écoulés au cours d'une période imposable (Anvers, 9 novembre 1999, *Fiscologue*, 2000, n°737, p. 11.)

⁹⁸ J. KIRKPATRICK, « Le fait connu, point de départ de la preuve par présomptions », *op. cit.*, p. 680-681.

⁹⁹ S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », *op. cit.*, pp. 9-13.

¹⁰⁰ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, *op. cit.*, p. 950.

¹⁰¹ P. VAN OMMESLAGHE, « Chapitre 3 – La preuve par témoins ou par présomptions », *op. cit.*, p. 2526.

n'empêche qu'un fait démontré par présomption puisse valablement servir de base à une seconde présomption sans méconnaître l'esprit du droit de la preuve, pour autant que le magistrat lui assigne une certaine certitude.

S'il est vrai qu'un fait démontré peut être considéré comme un fait certain et, par voie de conséquence, comme un fait connu au sens de l'article 1349 du Code civil, les cascades de présomptions portent un risque inhérent à leur mécanisme, celui de l'erreur et de l'arbitraire. Nous avons vu que l'arrêt du 22 mai 2014 ne validait pas, *de manière inconditionnelle*, les cascades de présomptions. Les tenants de l'adage « présomption sur présomption ne vaut » mettent en avant, dans un souci de protection du contribuable, l'insécurité juridique qui peut naître de ce mode de preuve.

2.2.2. Courant défavorable

Pour certains, un « fait démontré » reste un « fait démontré » et est, par nature, un « fait incertain »¹⁰². Il est vrai que si on prend l'article 1349 du Code civil à la lettre, le fait induit du raisonnement présomptif est un « fait inconnu » et donc, logiquement incertain.

L'absence de certitude ou la certitude relative et surtout subjective découlant des faits établis par présomption augmenterait le risque d'erreur et donc, d'arbitraire et d'insécurité juridique. Les présomptions peuvent en effet, de par le raisonnement humain qu'elles requièrent, susciter de l'inquiétude chez le contribuable.

A propos de ce risque, De Page observe que « *L'expérience judiciaire démontre péremptoirement que la preuve par présomption est essentiellement aléatoire et partant dangereuse. Sa prétendue valeur n'est qu'un mirage. Elle est incertaine et périlleuse dans presque tous les cas où elle est invoquée, soit à raison de la ténuité des faits indiciels, soit à raison de l'induction forcée qu'en tire le juge (...). Aussi doit-on approuver les décisions qui proclament que la plus grande circonspection s'impose en matière de preuve par présomption, et qu'il ne faut pas se laisser leurrer par des indices qui ne sont, dans la rigueur des choses, pertinents que pour un esprit superficiel* »¹⁰³.

Cet extrait revient avec une telle fréquence chez les fiscalistes qui ont à traiter de la preuve par présomption de l'homme, que le caractère dangereux de ce mode de preuve ne peut être passé sous silence. A ces critiques sur la dangerosité due au risque d'erreur des présomptions de l'homme, certains ont mis en avant la nécessité des présomptions de l'homme pour le créancier fiscal.

¹⁰² 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 ? » *op. cit.*, p. 676.

¹⁰³ H. De Page, *Traité élémentaire de droit civil belge, op. cit.*, T.III, 1967, p. 954.

IV. L'impact de l'arrêt du 22 mai 2014 dans la jurisprudence du fond

Nous avons vu que les commentateurs de l'arrêt du 22 mai 2014 doutaient de son impact sur la jurisprudence du fond. La dangerosité et le risque d'erreur inhérent aux cascades de présomptions étaient contrebalancés par les juges du fond, dont l'appréciation souveraine permettrait d'assurer une certaine sécurité juridique dans le chef du contribuable. Nous verrons dans cette section que la jurisprudence reste majoritairement opposée aux cascades de présomptions.

Dans une affaire soumise à la Cour d'appel d'Anvers¹⁰⁴, l'administration rectifie le revenu déclaré par un contribuable. Il s'agit d'une majoration des revenus perçus par un contribuable personne physique à la suite de la vente d'un bien immobilier (un manège) à une société. L'administration, sur base de divers documents¹⁰⁵, majore le prix de vente de 200.000 euros, ce qui est contesté par le contribuable au motif que l'administration a eu recours à une cascade de présomptions.

La Cour d'appel considère la première présomption comme étant établie. Les documents et données recueillis par l'administration constituent des faits suffisamment établis sur base desquels elle peut présumer que le bien immobilier en cause a été vendu à un prix supérieur à celui mentionné dans l'acte notarié. Toutefois, la seconde présomption selon laquelle cette somme aurait été effectivement perçue par le contribuable n'est pas valablement établie. L'administration aurait donc, selon la Cour d'appel, procédé à une cascade de présomptions interdite.

Alors que le raisonnement de l'administration semble suivre une suite logique, force est de constater que la Cour d'appel d'Anvers semble condamner le raisonnement précisément parce qu'il repose sur une cascade de présomptions « interdite ».

Dans une autre affaire soumise à la Cour d'appel de Gand concernant un grossiste de pommes de terre¹⁰⁶, l'administration établit que le contribuable a effectué des ventes non facturées et non reprises dans sa déclaration TVA. La première présomption consiste à partir de l'absence de comptabilisation et de facturation de certaines opérations (le fait connu) pour en déduire le revenu imposable dégagé par ces opérations (soit le fait inconnu). La seconde présomption part du résultat de la première présomption (soit le montant présumé non déclaré) afin de l'extrapoler à une période plus importante.

Bien que la première présomption ne soit pas remise en cause par la Cour d'appel, la seconde pose problème. En effet, la Cour d'appel considère que la taxation établie par l'administration est arbitraire. Selon elle, pour que l'on se trouve en présence d'une présomption au sens de l'article 1349 du Code civil, il ne peut exister aucun doute à propos du fait connu, ce qui l'amène à conclure qu'une cascade de présomptions est inadmissible. Autrement dit, les

¹⁰⁴ Anvers, 6 mars 2018, RG 2016/AR/1523, www.monkey.be

¹⁰⁵ À savoir le compromis de vente initial, une note de l'acheteur relative à un plan de développement ainsi qu'un rapport d'estimation.

¹⁰⁶ Gand, 14 novembre 2017, F.J.F., 2018/53.



constatations établies pour le mois de novembre 2010 (l'absence de comptabilisation et de facturation) ne constituent pas un fait connu permettant de déduire les mêmes conséquences pour une période plus importante.

Cette justification de la Cour d'appel est *de facto* défendable mais *de iure* critiquable. En effet, bien que le raisonnement global constituant à extrapoler les constatations du mois de novembre à une période plus importante comporte un risque d'erreur assez important, l'affirmation selon laquelle « une cascade de présomptions est inadmissible » est, au regard de l'arrêt du 22 mai 2014, critiquable¹⁰⁷.

Force est de constater que les juges du fond restent réticents à admettre des cascades de présomptions¹⁰⁸. En effet, indépendamment des faits en cause, les juges du fond répètent avec une certaine fréquence au moyen tiré du caractère arbitraire de la taxation reposant sur une cascade de présomption, que ces dernières sont inadmissibles ou illégales au motif qu'on ne peut déduire un fait inconnu d'un fait présumé¹⁰⁹. Les juges du fond semblent donc faire rempart aux cascades de présomptions.

Une lueur d'espoir subsiste tout de même pour les tenants de l'arrêt du 22 mai 2014, comme en témoigne un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles¹¹⁰. L'administration avait établi par présomption que des acquisitions intracommunautaires frauduleuses avaient effectivement abouti dans le patrimoine du contribuable¹¹¹ sans que leur revente apparaisse dans le bilan de la société. L'administration a ensuite établi la marge bénéficiaire à l'aide d'une seconde présomption de l'homme. Les trois présomptions partent chacune de faits connus. Toutefois,

¹⁰⁷ Cette décision condamnant une extrapolation du revenu dissimulé sur une période plus longue que celle effectivement constatée au motif que l'administration a procédé à une cascade de présomptions n'est toutefois pas isolée. Pour un exemple postérieur à l'arrêt du 22 mai 2014, voyez Civ. Bruges, 13 janvier 2016, *Courr. Fisc.*, 2016/15, pp. 786 – 788.

¹⁰⁸ « *La preuve par présomption consiste à déduire un fait inconnu d'un fait connu. La cascade de présomptions consiste à établir un premier fait au moyen d'un fait connu et à se baser sur le fait ainsi démontré pour en déduire un second. Dans la mesure où elle permet de déduire un fait inconnu d'un fait présumé, la cascade de présomptions est illégale en regard de l'article 1349 du code civil* » (Civ. Liège (21e ch.) n° 14/3656/A, 12/3774/A, 13/1540/A, 4 septembre 2017) ; dans le même sens : Civ. Liège (21e ch.) n° 16/2810/A, 9 octobre 2017 (à noter que dans cet arrêt il n'était pas question d'une cascade de présomptions comme le soutenait le contribuable, ce qui n'a cependant pas empêché le tribunal de rappeler qu'une cascade de présomptions était inadmissible au regard de l'article 1349 du Code civil) et Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) (burg.) (4e k.) nr. 14/1029/A, 23 novembre 2015 (« *Voor vermoedens, stelt artikel 1349 B.W.: Vermoedens zijn gevolgtrekkingen die de wet of de rechter afleidt uit een bekend feit om te besluiten tot een onbekend feit". Dat brengt mee dat een opeenstapeling van vermoedens geen deugdelijk bewijs oplevert* »).

¹⁰⁹ Civ. Liège (div. Liège) (civ.) (21e ch.) n° 16/2509/A, 16/2511/A, 16/6762/A, 16/6763/A, 14 mai 2018 qui rajoute : « *La présomption est un mode de preuve déjà particulièrement fragile dans la plupart des cas, parce qu'elle repose sur un raisonnement humain, et qu'elle risque rapidement de dévier sur la recherche d'une simple probabilité. Or, si le fait connu pouvait être établi lui-même par présomptions, on multiplierait les risques d'erreurs de manière considérable* ». Dans cette affaire, il s'agissait toutefois d'établir les revenus immobiliers engendrés par des locaux loués à des prostituées dont le montant des loyers était un fait connu, tout comme le nombre de pause effectuée. Le montant exact des loyers ainsi que le nombre de pause étant connus, la seule présomption consiste à en déduire que les loyers ont effectivement été perçus, ce qui amène le Tribunal à considérer qu'il n'était pas question d'une cascade de présomption.

¹¹⁰ Bruxelles (Fr.) (fisc.) (6Fe ch.) n° 2014/AF/109, 9 mars 2017, www.monkey.be

¹¹¹ Sur base de présomptions concordantes comprenant notamment des déclarations des fournisseurs, les véhicules utilisés pour la livraison, les noms sur les factures, ainsi que les adresses.

l'administration doit ensuite utiliser ces 3 faits démontrés par présomption¹¹² pour en déduire un revenu professionnel dissimulé. La frontière entre présomptions concordantes et cascade de présomptions est donc branlante. Il n'en reste pas moins que la Cour a validé le raisonnement de l'administration.

Cet arrêt reste toutefois isolé, faisant en quelque sorte office d'exception venant confirmer la règle en vertu de laquelle les juges du fond considèrent les cascades de présomptions inadmissibles.

¹¹² Acquisition frauduleuse, reventes non déclarées des marchandises et marge bénéficiaire.

PARTIE IV : TENTATIVE DE CONCILIATION

Comment concilier la doctrine et la position des juges du fond avec la jurisprudence de la Cour de cassation en matière de cascade de présomptions ? Une première piste pourrait consister à mettre en balance la dangerosité des cascades de présomptions avec la nécessité pour l'administration de procéder par présomptions successives. Une autre possibilité avancée par la doctrine réside quant à elle dans la distinction entre combinaisons et cascades de présomptions. Enfin, il semble intéressant de voir comment le droit français traite de la question des cascades de présomptions.

I. Les présomptions de l'homme : un mal nécessaire

1. Dangerosité

La dangerosité des présomptions peut être expliquée par deux raisons : d'une part par le lien étroit qu'elles entretiennent avec la probabilité et l'apparence et, d'autre part, par les faiblesses, l'obscurité et la subjectivité que d'aucuns leur rattachent.

Les présomptions de l'homme sont tout d'abord un mal. La doctrine rallie souvent ce procédé humain au risque d'erreur et à l'arbitraire. C'est encore plus vrai lorsqu'on sait que les présomptions, ou plutôt le fait inconnu qui en résulte, n'est qu'une apparence. En effet, en l'absence de preuve directe et d'éléments venant directement étayer le fait inconnu, celui-ci n'est rien d'autre qu'une apparence qui, par le biais de l'article 1349 du Code civil, se mue en un fait ayant une force juridique semblable au fait connu.

« *Qui dit présomption, dit nécessairement probabilité* »¹¹³. Cette probabilité est toutefois nécessaire lorsqu'il n'est pas possible d'approfondir les faits soumis au magistrat sans incertitude. Le magistrat pourra *orienter* son raisonnement d'après l'expérience qu'est la sienne¹¹⁴. Ce qu'enseigne Decotignies dès 1950 est d'ailleurs l'idée du Code civil et de son article 1353 lorsqu'il s'en remet « *aux lumières* » du magistrat.

La probabilité peut avoir une connotation négative dans l'esprit des juristes, ce qui s'explique par la véracité qui doit être attachée aux décisions de justice et, spécialement en fiscalité, aux actes susceptibles d'augmenter la dette fiscale d'un contribuable. Pourtant, l'idée de probabilité qu'on identifie dans les présomptions peut être abordée « *comme règle de conduite en présence d'une situation difficile à élucider, ou au contraire comme instrument de recherche de la vérité scientifique* »¹¹⁵.

La rationalité des présomptions peut être tirée du rapprochement entre le probable et le certain. Cette rationalité ne doit toutefois pas être exagérée. En effet, l'induction (ou l'inférence) est fragile, « *avec tous ses périls résultant, à la fois, de la ténuité ou de l'ambiguïté des faits indiciels, et de la faiblesse inhérente à tout raisonnement* »¹¹⁶.

¹¹³ R. DECOTTIGNIES, *Les présomptions en droit privé*, 1950, pp. 11-12.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 12.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 13.

¹¹⁶ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, op.cit., p. 721.

La probabilité qu'on rattache aux présomptions découle de l'apparence de ces dernières¹¹⁷. Les présomptions sont en effet liées aux probabilités parce que leur résultat est une apparence déduite des faits connus. Dans son acception la plus propre au contentieux judiciaire, l'apparence est entendue comme « *le caractère possible et vraisemblable d'une chose* »¹¹⁸. Comment prouver une apparence ? C'est une chose extrêmement délicate, voire impossible dans de nombreux cas. Le droit de la preuve vient alors au service du juge en donnant une force probatoire aux apparences qui sont le fruit d'une présomption. L'article 1349 reconnaît une certaine vérité au « fait inconnu » induit d'un raisonnement présomptif. Il ne s'agit pourtant que d'une apparence dont la certitude est déduite du raisonnement encadré par la loi et la jurisprudence. Elle s'avère toutefois nécessaire en l'absence de preuve directe.

La doctrine considère ensuite que la preuve par présomption est un mode de preuve dangereux et que la possibilité que le fait connu soit lui-même prouvé par présomption augmente le risque d'erreur de manière considérable¹¹⁹. On rattache en effet au raisonnement humain, contrairement à la preuve écrite, les faiblesses qui lui sont inhérentes, dont l'obscurité et la subjectivité.

C'est au magistrat qu'il revient de procéder par induction afin d'établir le fait inconnu dont la preuve ne peut se faire que par présomption. Aiguillé par le Code civil qui se réfère à sa lumière et à sa prudence, il devra procéder en son âme et conscience avec les faits connus que les parties ont portés à sa connaissance. La doctrine a vu dans les présomptions un danger, sur le postulat qu'il s'agissait d'un raisonnement humain et donc, subjectif. De cette subjectivité résulte un risque d'arbitraire, faisant planer une dangerosité sur les présomptions de l'homme.

En effet, en raisonnant à l'extrême, Barraine craint que « *sous le juge apparaisse 'l'homme avec ses passions et faiblesses', et que ses lumières s'en trouvent obscurcies* »¹²⁰. Ce constat peut être tempéré par le fait que la loi et la jurisprudence limite l'admissibilité des présomptions de l'homme. Il peut aussi l'être par le constat que les juges du fond, dans une jurisprudence abondante, sont réticents aux cascades de présomptions. Leur prudence et leur lumière semble suffisantes à contrer la dangerosité avancée par les auteurs défavorables aux cascades de présomptions.

2. Nécessité

Le seul fait que l'administration fiscale recourt le plus souvent aux présomptions de l'homme afin d'établir la base imposable en l'absence de déclaration ou de rectifier le chiffre d'affaires

¹¹⁷ On ne saurait mieux résumer le lien entre apparence et présomption de l'homme que par ces termes : « *Ainsi pour que l'objectif de la meilleure adéquation possible entre ce qui devrait être et ce qui est admis soit atteint, en réduisant au maximum la distorsion, l'apparence doit jouer un rôle véritable dans la démarche du juge. C'est alors principalement dans les présomptions du fait du juge (...), que l'apparence peut jouer un rôle (...). On le constate, l'apparence joue un rôle de "pont" dans la quête de la meilleure adéquation possible entre présomption du fait du juge et la recherche de la vérité* » (F. HOURQUEBIE, « Fonction probatoire et apparence », in *Juge Et Apparence(S) - Actes Du Colloque Des 4 Et 5 Mai 2009* (N. Jacquinet (dir.), 2011, L.G.J.D., p. 256.).

¹¹⁸ F. HOURQUEBIE, « Fonction probatoire et apparence », *ibidem*.

¹¹⁹ TH. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 252.

¹²⁰ R. BARRAINE, *Théorie générale des présomptions en droit privé*, L.G.D.J., Paris, 1942, p. 187.

en cas de déclaration inexacte témoigne à lui seul de la nécessité des présomptions. L'Avocat général a d'ailleurs lui-même mis en avant cette *nécessité absolue*. En effet, une baisse des revenus implique nécessairement une diminution des recettes fiscales. L'impôt est donc en quelque sorte dépendant de la matière imposable, alors que le contribuable est souvent rétif à l'impôt, ce qui le pousse naturellement à vouloir réduire sa base imposable.

Mais ce recours aux présomptions relève-t-il réellement du nécessaire ?

Tout d'abord, comme le relève De Page, les présomptions supposent le défaut de preuve directe, défaut qui oblige à se contenter des présomptions¹²¹. Dès 1942, R. Barraine mettait l'accent sur le fait que « *toutes les législations civilistes ont connu ce procédé qui consiste à remplacer la preuve directe impossible d'un fait par celle de faits voisins dont l'existence entraînera nécessairement celle du fait contesté* »¹²². Le législateur s'en remet aux juges pour suppléer à l'absence de preuve directe en atténuant la rigueur propre aux autres modes de preuves tout en donnant une porte de sortie, balisée par la prudence et les lumières des magistrats, à l'impossibilité d'établir sa prétention par une preuve directe.

Plus encore, la particularité du créancier fiscal et des règles relatives à la charge de la preuve rendent nécessaire le recours aux présomptions. Les articles 1315 du Code civil et 870 du Code judiciaire énoncent le principe selon lequel il revient à chaque partie d'établir les faits qu'elle allègue. L'administration doit, pour établir l'impôt dû, apporter la preuve des revenus du contribuable. Si la déclaration fiscale de ce dernier est exacte, aucun problème ne se posera. Différente est la situation où le contribuable n'a pas rendu de déclaration ou si cette dernière est inexacte. Dans ce cas, la charge de la preuve reposera sur l'administration fiscale.

Le fardeau de la preuve reposera dès lors souvent sur l'administration, avec une importance capitale pour la suite du litige. N. Auvertin écrit à cet égard que « *la question de la charge de la preuve en tant que telle tranche cependant le litige au détriment de celui qui assume la charge de ses allégations et qui n'est pas en mesure d'apporter les éléments de preuve suffisants (souvent le fisc)* »¹²³. Or, la question de la preuve ne portera que sur les faits contestés, faits sur lesquels repose la matière imposable. L'administration n'aura alors d'autres choix, en l'absence de faits suffisants à établir la base imposable, que de se tourner vers les présomptions (successives).

Cette question de la charge de la preuve et de l'établissement de la base imposable explique la nécessité du recours aux présomptions en l'absence d'éléments permettant d'apporter la preuve direct du revenu imposable. M. Baltus résume ainsi la délicate question de la charge de la preuve pour le créancier fiscal : « *en matière fiscale, si la charge de la preuve incombe*

¹²¹ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, p. 950.

¹²² R. BARRAINE, *op. cit.*, p. 8.

¹²³ N. AUVERTIN, « Propos sur la taxation sur base de présomptions », *Rev.b.compt.*, 2004, liv. 6, p. 8.

au fisc, il courra le risque de voir la matière imposable lui échapper faute de pouvoir en démontrer l'existence »¹²⁴.

Il s'agit bien là d'un problème récurrent pour l'administration subissant la charge de la preuve qui, en l'absence de collaboration du contribuable afin d'échapper à l'impôt, ne dispose d'autres moyens que de présumer la base imposable réelle.

3. Le délicat équilibre entre dangerosité et nécessité

Entre la dangerosité des présomptions de l'homme et l'obligation pour l'administration fiscale d'exercer ses missions, un équilibre doit être trouvé. En l'absence de comptabilité probante ou d'éléments suffisants pour établir la base imposable, l'administration devrait pouvoir procéder en cascade lorsqu'elle n'a pas de solution. Quant aux contribuables, ils seront protégés du risque d'arbitraire par les juges du fond qui, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, ne pourront déduire des faits constatés des conséquences sans aucun lien avec eux ou qui ne seraient susceptibles sur leur fondement, d'aucunes justifications.

En conclusion, s'il est indéniable que l'interdiction de principe des cascades de présomptions assurait une certaine sécurité juridique pour le contribuable et réduisait le risque d'arbitraire, il n'en reste pas moins que l'article 1349 du Code civil désigne lui-même un garde-fou contre l'arbitraire : le magistrat, guidé par ses lumières et sa prudence.

Rapport-gratuit.com 
LE NUMERO 1 MONDIAL DU MEMOIRE

II. Cascades de présomptions *versus* Combinaison

Une alternative à la problématique des cascades de présomptions pourrait consister en un recours aux combinaisons ou successions de présomptions qui, contrairement aux cascades, sont explicitement visées par l'article 1353 du Code civil.

Sur base d'une combinaison de présomptions, le raisonnement serait dès lors licite et surtout exempt de toute controverse. Si nous prenons l'exemple d'une rectification du chiffre d'affaires, l'administration devrait, d'une part, établir le montant et l'existence du revenu dissimulé et, d'autre part, établir que le montant ainsi dégagé constitue du revenu imposable provenant de l'activité professionnelle du contribuable. Il s'agit en réalité du cas de figure ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour de cassation du 22 octobre 2004¹²⁵.

Deux lectures sont alors envisageables. La première consisterait à considérer que l'administration a dans un premier temps établi l'existence du revenu dissimulé (sur base, par exemple, de la présomption légale de l'article 341 du CIR92). Dans un deuxième temps, l'administration est partie du fait démontré par présomption légale (les revenus dissimulés) pour présumer que ces revenus sont des revenus professionnels imposables. Il s'agirait alors d'une cascade de présomptions.

¹²⁴ M. BALTUS, « Morale fiscale et renversement du fardeau de la charge de la preuve », *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruyant, p. 129.

¹²⁵ Cass., 22 octobre 2004, F.03.0028.N, *Rapport de la Cour de cassation*, 2004, pp. 71 – 72.

La deuxième lecture consisterait à prendre le même raisonnement sous l'angle d'une combinaison de présomptions. L'administration présumerait des dépenses concrètes l'existence de revenus dissimulés sur base de l'article 341 du CIR92. Dans un second temps, elle présumerait l'existence d'une activité professionnelle dans laquelle s'inscrivent les revenus présumés. Elle combinerait enfin ces deux présomptions pour en déduire l'existence d'un revenu professionnel dissimulé. C'est en tout cas la lecture de L. Maes¹²⁶.

La théorie de la combinaison de présomptions est en réalité une application de l'article 1353 du Code civil. Il est question de présomptions concordantes desquelles un fait inconnu peut être déduit. A la différence des cascades de présomptions, chaque présomption prise isolément repose sur un fait connu qui n'est pas le fruit d'une présomption. Toute autre est par contre l'hypothèse des cascades de présomptions¹²⁷. La jurisprudence suit d'ailleurs cette position en distinguant les deux hypothèses¹²⁸.

Or, cette distinction entre combinaison et cascade semble ne pas résister à la pratique. En effet, lorsque l'administration veut établir le chiffre d'affaire réel d'un contribuable, elle devra procéder par étapes successives. Quand bien même une partie de son raisonnement consisterait en un faisceau de présomptions concordantes, l'administration devra presque toujours ensuite procéder à une seconde présomption, rendant par-là inévitable le recours aux cascades de présomptions. Il suffit de regarder la jurisprudence pour s'en convaincre.

À la lecture de la jurisprudence fiscale dans laquelle il est question de faisceau de présomptions graves, précises, et concordantes, deux constatations peuvent être faites.

D'une part, lorsque l'administration essaie d'établir la base imposable en cas d'absence de comptabilité ou de comptabilité non probante, le raisonnement est souvent qualifié de cascade de présomptions¹²⁹. D'autre part, lorsque nous sommes en présence non pas de cascade de

¹²⁶ L. MAES, « Cascade de présomptions : non illicite ? », *op. cit.*, p. 7.

¹²⁷ « Il faut être particulièrement vigilant pour distinguer deux types de recours à plusieurs présomptions. Il va de soi que dans l'absolu, le Code civil n'interdit pas au juge de recourir à plusieurs présomptions, pourvu qu'elles s'appuient l'une l'autre, c'est-à-dire qu'elles soient concordantes. L'article 1353 du Code civil se réfère d'ailleurs explicitement à des présomptions concordantes. Mais il s'agit alors d'un faisceau de présomptions concourant à établir un même fait, en raison de leur concordance. Tout différent est le raisonnement par lequel le juge commence par établir un premier fait au moyen d'une ou de plusieurs présomptions, et ensuite sur la base de ce premier fait ainsi établi, utilise une seconde présomption pour établir un second fait, soit en général l'existence d'un revenu imposable ». (S. THIRY, « Propos sur quelques questions actuelles en matière de preuve », *R.G.C.F.*, 2003/5, p. 46).

¹²⁸ « Le Code civil n'interdit pas au juge de recourir à plusieurs présomptions, pourvu qu'elles s'appuient l'une l'autre, c'est-à-dire qu'elles soient concordantes. L'article 1353 du Code civil se réfère d'ailleurs explicitement à des présomptions concordantes. Mais il s'agit alors d'un faisceau de présomptions concourant à établir un même fait, en raison d'une concordance. Tout différent est le raisonnement par lequel le juge commence par établir un premier fait au moyen d'une ou de plusieurs présomptions, et ensuite sur la base de ce premier fait ainsi établi, utilise une seconde présomption pour établir un second fait, soit en général l'existence d'un revenu imposable. La règle d'interdiction de la cascade des présomptions vise évidemment cette deuxième hypothèse, c'est-à-dire celle où la seconde présomption ne se fonde pas sur un véritable fait connu. Dans la première hypothèse, au contraire, les présomptions qui se fondent toutes sur des faits connus, forment un faisceau qui établit un fait inconnu » (Civ. Liège, rôle n° : 13/2231/A, 25 juin 2014, *F.J.F.*, 2016/2, pp. 65-66 ; dans le même sens : Civ. Liège (21e ch.), n° 16/2810/A, 9 octobre 2017, www.monkey.be).

¹²⁹ Voyez la jurisprudence citée à la note subpaginale n°50.

présomptions mais de faisceaux de présomptions concordantes, il s'agit en réalité d'affaires dans lesquelles il n'est pas question de la démonstration du chiffre d'affaires réel du contribuable, mais plutôt d'un point spécifique et non de la reconstitution de la base imposable¹³⁰.

III. Les cascades de présomptions en droit français

Le droit français de la preuve en matière fiscale semble rester muet quant au phénomène des cascades de présomptions, même si certains procédés s'y apparentent fortement. La matière de la preuve se trouve aux articles L. 191 et suivants du Code de procédure fiscale. Afin de rectifier ou reconstituer la base imposable, l'administration fiscale française aura le choix entre plusieurs méthodes de reconstitution des bases d'imposition¹³¹. Alors que nous ne trouvons pas de trace des cascades de présomptions en tant que telle, les procédés dont l'administration dispose constituent en réalité des cascades de présomptions. Le droit français accepte donc de tels procédés qui sont strictement encadrés par le juge de l'impôt¹³², qui, *in fine*, constituent des cascades de présomptions. Pour être acceptée, la taxation sur base de présomptions successives devra être détaillée, à défaut de quoi elle sera qualifiée de « sommaire », là où le droit belge parle « d'arbitraire ».

Un cas symptomatique identique à l'arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2014 a ainsi été accepté par le Conseil d'Etat français¹³³.

¹³⁰ Voyez par exemple : Bruxelles, 29 mai 1994, www.strada.be (où il s'agissait de démontrer que les sommes en cause n'étaient pas des indemnités visées par l'article 26, alinéa 2 du CIR92, ce que l'administration a démontré par un faisceau de présomptions concordantes) ; Liège (9 ech.), 21 juin 1996, *Rev. T.V.A.*, 1997, p. 790 (où il s'agissait de démontrer la fausseté des affirmations des requérants selon lesquelles leur fournisseur aurait pu s'emparer de leur identité en les renseignant fictivement pour couvrir des opérations relatives à d'autres personnes) ; Liège, 11 mars 2011, 2007/RG /1757 (où il s'agissait d'établir que les conditions d'application de l'article 219 du CIR92 étaient réunies). Dans ces affaires il s'agissait de plusieurs faits connus qui concordaient de manière à pouvoir en présumer un fait inconnu. Le raisonnement de l'administration s'arrêtait une fois le fait inconnu obtenu, de manière qu'il ne s'agissait pas de cascades de présomptions.

¹³¹ Les deux méthodes principales sont celles des extrapolations et de l'enrichissement. La première consiste à généraliser des résultats connus (pouvant être démontrés par présomption) sur une période plus longue. La deuxième méthode consiste quant à elle à considérer que l'enrichissement inexplicé (pouvant lui aussi être présumé) est présumé imposable (T. LAMBERT, *Procédures fiscales*, 3^e éd., L.G.D.J., pp. 353 – 361).

¹³² A été considéré comme « excessivement sommaire » (et donc, comme arbitraire) le fait de reconstituer le chiffre d'affaires d'une blanchisserie à partir de la consommation d'eau. La première présomption consistait à partir de la consommation d'eau (fait connu) pour déduire le nombre de lavages effectués (fait inconnu). Sur base de ce fait démontré, l'administration française considérait dans un deuxième temps que des recettes non déclarées avaient été perçues (Concl. FOUQUET, *LPA* 1989, n°120, p. 4 cité par T. LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, p. 354).

¹³³ A été accepté comme méthode d'extrapolation, le fait de partir d'un rapport moyen entre le prix d'achat des boissons servies et le prix total des repas sur un échantillon pour établir le chiffre d'affaires total en appliquant le résultat de la première présomption au montant des achats de boissons comptabilisés (CE fr., 2 octobre 1985, *RJF*, 11, comm. 1474, cité par T. LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.*, p. 356).

CONCLUSION : L'ARRET DU 22 MAI 2014, UNE AUBAINE POUR L'ADMINISTRATION ?

La problématique des cascades de présomptions reste ouverte. Cette question délicate est d'une importance cruciale à la fois pour le contribuable et l'administration.

En effet, il en va de la sécurité juridique des contribuables de ne pas voir l'administration rectifier ou établir leurs bases imposables sur base de présomptions qui, extrapolées outre-mesure, augmenteraient dangereusement le risque d'arbitraire. Qu'ils se rassurent toutefois, la loi désigne comme garde-fou les juges du fond, guidés par leur lumière et leur prudence. Or, la Cour de cassation a octroyé aux juges du fond une liberté grandissante en matière de présomptions de l'homme. Ces derniers ont usé de leur liberté dans un souci de protection du contribuable en condamnant de manière systématique les cascades de présomptions et ce, même après l'arrêt du 22 mai 2014.

L'historique jurisprudentiel de la Cour de cassation démontre qu'elle a voulu laisser une liberté de plus en plus importante aux juges du fond tout en balisant leur pouvoir d'appréciation. C'est avant tout, selon nous, dans cette « dynamique libérale » que s'inscrit l'arrêt étudié qui n'a d'autre objet que de rappeler ce que la Cour avait déjà décidé, à savoir que les juges du fond, dans la liberté dont ils disposent, peuvent fonder une présomption sur un fait lui-même présumé.

La Cour de cassation respecte par-là l'esprit de ce mode de preuve qui se doit avant tout d'être ouvert et de palier à la rigueur propre aux autres modes de preuve. Rien n'empêchait en effet que la Cour valide une cascade de présomptions. Au contraire, cet arrêt s'inscrit dans une suite logique et dans une cohérence certaine par rapport à l'esprit des présomptions et par rapport à l'évolution jurisprudentielle.

L'importance de la question des cascades est d'autant plus cruciale pour l'administration. Elle n'a en effet souvent d'autres choix que de procéder par présomptions successives. Cette nécessité, mise en avant par l'Avocat générale, s'explique par la situation particulière du créancier fiscal, souvent obligé de supporter le fardeau de la charge de la preuve sans avoir les éléments nécessaires pour établir la base imposable. Cet arrêt vient donc également au secours de l'administration. L'usage abusif des raisonnements basés sur des présomptions successives sera selon toute vraisemblance contrebalancé par les juges du fond qui ne sont pas enclins à accepter aveuglément toutes les cascades de présomptions.

Un délicat équilibre est donc trouvé entre la nécessité de procéder de la sorte pour l'administration et la dangerosité contre laquelle les juges du fond, en usant de leur grande liberté, prémuniront les contribuables.

Cet arrêt ne constituera donc ni une aubaine, ni une désillusion pour l'administration. La réticence des juges du fond empêchera en effet une révolution des cascades de présomptions mais rien n'empêchera désormais qu'ils acceptent plus aisément les présomptions successives établies de manière infaillibles. Il s'agit en conclusion d'une avancée juridique qui ne peut qu'être souhaitée et encouragée.

Il faudra rester attentif à l'évolution de la jurisprudence en souhaitant que la Cour de cassation, après avoir donné un peu plus de liberté à ce mode de preuve, l'encadre comme elle a pu le faire par le passé, en précisant dans quelle mesure un fait démontré par présomption peut valablement en fonder une seconde.

Enfin, il faudra d'autant plus être attentif à l'évolution jurisprudentielle et ce, au vu de la réforme du droit de la preuve. Concernant les présomptions de l'homme, l'avant-projet de loi prévoit que « *la nouvelle définition indique bien que les présomptions de fait constituent un mode de preuve, plus qu'un processus de raisonnement du juge. C'est donc le résultat du raisonnement, plus que le raisonnement lui-même, qui importe* »¹³⁴.

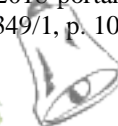
Les présomptions de fait seront définies comme « *le mode de preuve par lequel le juge déduit l'existence d'un ou plusieurs faits inconnus à partir d'un ou plusieurs faits connus* »¹³⁵. Toujours s'agissant des présomptions de fait, le futur article 8.38, alinéa 2 du Code civil dispose quant à lui que « *Leur valeur probante est laissée à l'appréciation du juge, qui ne doit les retenir que si elles reposent sur des indices sérieux et précis. Lorsque la présomption s'appuie sur plusieurs indices, ceux-ci doivent être concordants* »¹³⁶.

La Cour de cassation considérera sans doute qu'un fait démontré par présomption constituera un indice sérieux et précis pouvant valablement fonder une seconde présomption. Nous verrons donc ce qu'il en sera du côté des juges du fond.

¹³⁴ Avant-projet de loi portant insertion du Livre 8 « La preuve » dans le nouveau Code civil approuvé, le 27 avril 2018, par le Conseil des ministres, tel que préparé par la Commission de réforme du droit de la preuve, instituée par l'arrêté ministériel du 30 septembre 2017 et adapté, eu égard aux observations reçues depuis le début de la consultation publique lancée le 7 décembre 2017, exposé des motifs, p. 8. De plus, le texte proposé abandonne la référence aux présomptions "graves, précises et concordantes" qui ne veut rien dire en pratique en lui préférant une rédaction plus conforme à la tâche effective du juge. Il est toutefois précisé que, lorsque le juge se fonde sur différents indices, ceux-ci doivent être concordants.

¹³⁵ Article 8.1., 9° du futur Livre 8 du Code civil (Projet de loi du 31 octobre 2018 portant insertion du Livre 8 "La preuve" dans le nouveau Code civil, *Doc. Parl.* Chambre, 2017-2018, n°3349/1, p. 100).

¹³⁶ Article 8.29 du futur Livre 8 du Code civil (*ibidem*).



Bibliographie

- **Doctrine**

- **Manuels, Précis et Traités**

- AFSCHRIFT TH., *Traité de la preuve en droit fiscal*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2004, 435 p.
- BALTUS M., « Morale fiscale et renversement du fardeau de la charge de la preuve », *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 965 p.
- BARRAINE R., *Théorie générale des présomptions en droit privé*, L.G.D.J., Paris, 1942, 304 p.
- DE PAGE H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, T. III, 1967.
- DECOTTIGNIES R., *Les présomptions en droit privé*, L.G.D.J., Paris, 1950, 328 p.
- FORIERS P., PERELMAN CH., *Les présomptions et les fictions en droit*, Bruxelles, 1974, 348 p.
- JAQUINOT N. (Dir.), *Juge et Apparence(s), actes du colloque des 4 et 5 mai 2009*, L.G.C.D., 2011, 334 p.
- KONING F., *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, Bruxelles, Kluwer, 2^e éd., 2015, 664 p.
- LAMBERT T., *Procédures fiscales*, 3^e éd., L.G.D.J., pp. 353 – 361
- LECLERC O., VERGES E., VIAL G., *Droit de la preuve*, PUF, Paris, 2015, 736 p.
- MARCHAL P., *Principes généraux du droit*, R.P.D.B., Bruxelles, Bruylant, 2014, 320 p.
- VAN OMMESLAGHE P., *Traité de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 2013, 2814 p.

- **Articles**

- AUVERTIN N., « Propos sur la taxation sur base de présomptions », *Rev.b.compt.*, 2004, liv. 6, pp. 8 et s.
- BALTUS M., « Morale fiscale et renversement du fardeau de la charge de la preuve », *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, pp. 129 et s.
- BONNE J. et VETTERS W., « Staat Cassatie opeenstapeling van vermoedens toe ? », *Fisc. Act.*, 2014, livr. 30, pp. 1-4.
- 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 ? » in *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, pp. 649-678.
- DE TROYER I., « Opeenstapeling van feitelijke vermoedens in de fiscale bewijsvoering na het cassatiearrest van 22 mei 2014 », *T.F.R.*, 2016/1, nr. 493, pp. 14-20.
- DUBOIS H., « Feitelijke vermoedens : een raming is geen feit ! », *T.F.R.*, 2014/471, pp. 953-958

HENKENS A., « Le droit fiscal est d'ordre public ! » So what ? De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation, *Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique - 1er septembre 2016*.

HOURQUEBIE F., « Fonction probatoire et apparence », in *Juge Et Apparence(S) - Actes Du Colloque Des 4 Et 5 Mai 2009* (N. Jacquinet (dir.), 2011, L.G.J.D., pp. 256 et s.

KIRKPATRICK J., « Le fait connu, point de départ de la preuve par présomptions », *J.T.*, 2014/35, n° 6579, pp. 680-681.

LENOIR C. et ROMMELAERE C., « Le caractère arbitraire de l'imposition – Définition et conséquences », *R.G.C.F.*, 2012/4, pp. 239-261.

MAES L., « Preuve - Cascade de présomptions : non illicite ? (commentaire de Cass., 22 mai 2014) », *Fiscologue* 1407, 2014, pp. 5 à 8.

MICHEL L., « Présomption sur présomption, un vent de panique qui ne s'apparente qu'à un zéphir », *Sem. Fisc.*, 2015/25, n° 197, pp. 6-8.

ROBIJNS O., « Cascade de présomptions : ce qui n'est pas interdit est autorisé ? », *Sem. Fisc.*, 2017/23, n° 289, pp. 4-5.

RUYSSCHAERT S., « TVA : Les présomptions de fait comme moyen de preuve », *Sem. Fisc.*, 2018/31, n° 345, pp. 4-5.

SEUTIN P., « Présomptions : la Cour de cassation entrouvre une porte béante sur l'arbitraire », *Sem. Fisc.*, 2015/9, n° 181, pp. 1-3.

THIRY S., « Propos sur quelques questions actuelles en matière de preuve », *R.G.C.F.*, 2003/5, pp. 38-50

THIRY S., « La preuve par présomption en droit fiscal », *R.G.F.C.P.*, 2016/4, pp. 4-16.

VAN BRUSTEM E., « Présomption sur présomption vaut (parfois) », *R.G.C.F.*, 2014/6, pp. 415-421.

VANDENDRIESSCHE J. (Dir.), DEVILLE L., MINJAUW H., « Afdeling 6. Bewijs mer vermoedens », *B.H.V.R.*, VI.3, p. 55 et s.

- **Jurisprudence**

- **Cour de cassation**

Cass. 28 mai 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 669.

Cass., 23 septembre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 28.

Cass., 2 mars 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 685.

Cass., 23 novembre 1965, *Bull.*, n°436, p. 1880.

Cass., 18 mai 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 1076.

Cass., 22 décembre 1986, *Pas.*, 1987, I, p. 501.

Cass. 23 janvier 1987, R.G. F.1336.N, n° 303.
Cass., 21 décembre 1990, *Pas.*, 1991, I, p. 402.
Cass., 11 octobre 1996, *Fiscologue*, 1996, n°588, p. 9.
Cass, 16 février 1998, *LiberCas 1994-2004*, p. 2367.
Cass., 16 juin 2003, *LiberCas 1994-2004*, p. 2352.
Cass., 22 octobre 2004, F.03.0028.N, *Rapport de la Cour de cassation*, 2004, pp. 71 – 72.
Cass., 30 mai 2008, *Pas.*, 2008, p. 1373.
Cass., 15 décembre 2011, F.10.0075.N., www.juridat.be
Cass., 22 mai 2014, *T.F.R.*, 2014/471, pp. 950-958, note H. DUBOIS ; *Pas.*, II, 2014, p. 1273 ;
Arr. Cass. 2014, p. 1302, concl. conf., D. THUIS.
Cass., 24 mai 2014, *Courr. Fisc.*, 2014/14, pp. 602 à 605.
Cass., 19 septembre 2014, *Courr. fisc.*, 2014/17, pp. 683-687.
Cass., 17 décembre 2015, *F.J.F.*, 2016/7, p. 240.
Cass., 20 janvier 2017, *Courr. Fisc.*, 2017/4, p. 525 à 527.

▪ Arrêts

Anvers, 9 novembre 1999, *Fiscologue*, 2000, n°737, p. 11.
Anvers (fisc), 4 novembre 2014, 2013/AR/2576
Anvers, 21 février 2017, 2015/AR/979
Anvers, 6 mars 2018, RG 2016/AR/1523, www.monkey.be
Bruxelles, 30 octobre 1990, *Bull. contr.*, 1994, p. 1435.
Bruxelles, 29 mai 1994, www.strada.be
Bruxelles, 3 novembre 1999, *Fiscologue*, 2000, n°737, p.9
Bruxelles, 24 octobre 2012, RG 2006/AR/3373, www.fiscalnet.be
Bruxelles (Fr.) (fisc.) (6Fe ch.) n° 2014/AF/109, 9 mars 2017, www.monkey.be
Gand (fisc), 14 novembre 2017, *F.J.F.*, 2018/53.
Liège (9 ech.), 21 juin 1996, *Rev. T.V.A.*, 1997, p. 790
Liège, 11 mars 2011, 2007/RG /1757

▪ Jugements

Civ. Anvers, 9 mars 2015, *Courr. fisc.*, 2015/14, p. 894-896.

Civ. Bruges, 23 février 2015, *Courr. fisc.*, 2015/10, p. 791-794.

Civ. Bruges, nr. 14/1029/A, 23 novembre 2015, www.monkey.be

Civ. Bruges, 13 janvier 2016, *Courr. fisc.*, 2016/15, p. 786-788.

Civ. Liège, rôle n° : 13/2231/A, 25 juin 2014, *F.J.F.*, 2016/2, pp. 65-66.

Civ. Liège (21e ch.) n° 14/3656/A, 12/3774/A, 13/1540/A, 4 septembre 2017, www.monkey.be

Civ. Liège (21e ch.) n° 16/2810/A, 9 octobre 2017, www.monkey.be

Civ. Liège (div. Liège) (civ.) (21e ch.), 14 mai 2018, www.monkey.be

• Autre

Comm IR 340/59.

Circulaire du 16 décembre 1983, *Bull. contr.*, 1984, p. 73.

Avant-projet de loi portant insertion du Livre 8 « La preuve » dans le nouveau Code civil approuvé, le 27 avril 2018, par le Conseil des ministres, tel que préparé par la Commission de réforme du droit de la preuve, instituée par l'arrêté ministériel du 30 septembre 2017 et adapté, eu égard aux observations reçues depuis le début de la consultation publique lancée le 7 décembre 2017.

Projet de loi du 31 octobre 2018 portant insertion du Livre 8 “La preuve” dans le nouveau Code civil, *Doc. Parl.*, Chambre, 2017-2018, n°3349/1.