# Cour de cassation: Arrêt du 31 janvier 2013 (Belgique). RG F.10.0112.F

* Datum : 31-01-2013
* Taal : Frans
* Sectie : Rechtspraak
* Bron : Justel F-20130131-3
* Rolnummer : F.10.0112.F

N° F.10.0112.F

A. ANRIGLASS, société anonyme dont le siège social est établi à Charleroi (Jumet), zoning industriel, 2e rue, 9,

demanderesse en cassation,

représentée par Maître Paul Wouters, avocat à la Cour de cassation, et ayant pour conseil Maître Dominique Lambot, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à Ixelles, rue Vilain XIIII, 17, où il est fait élection de domicile,

contre

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître François T'Kint, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Charleroi, rue de l'Athénée, 9, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 10 février 2010 par la cour d'appel de Mons.

Le 9 janvier 2013, l'avocat général André Henkes a déposé des conclusions au greffe.

Le conseiller Gustave Steffens a fait rapport et l'avocat général André Henkes a été entendu en ses conclusions.

II. Les moyens de cassation

La demanderesse présente deux moyens libellés dans les termes suivants :

Premier moyen

Dispositions légales violées

- articles 339, spécialement alinéa 1er, 340 et 346 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- articles 1315, 1349 et 1353 du Code civil ;

- article 870 du Code judiciaire.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt attaqué reçoit l'appel du défendeur et le déclare fondé, met à néant le jugement entrepris, sauf en ce qu'il a reçu la demande originaire, a annulé la cotisation complémentaire relative à l'exercice d'imposition 2002 et a condamné le défendeur à restituer toutes sommes indûment payées de ce chef, majorées des intérêts, et, statuant par voie de dispositions nouvelles, déclare non fondée la demande originaire de la demanderesse tendant à l'annulation de la cotisation complémentaire à l'impôt des sociétés enrôlée à sa charge le 14 avril 2005 sous l'article 851.229.277 du rôle de l'exercice d'imposition 2003.

L'arrêt attaqué commence par rappeler que :

« Le ministère des Finances soutient que le seul et unique grief ou vice dénoncé par le jugement entrepris dans l'établissement des deux cotisations litigieuses justifiant leur annulation est qu'il n'a pas été tenu compte d'un stock de marchandises représentant 67.000 coins à la date du 31 décembre 2000 ;

[...] Cependant, selon l'État belge, ce vice est étranger aux opérations de l'année 2002 et n'a par conséquent pas influencé les modalités de détermination de la base imposable de l'exercice d'imposition 2003 ;

[...] Le fait connu, qui soutient la taxation par présomptions de l'homme de l'administration, est l'inventaire du stock au 31 décembre 2001 (repris au 1er janvier 2002) établi par [la demanderesse] elle-même sur pièces volantes, reprenant le libellé suivant en ce qui concerne le fournisseur Alu Pro :

‘Intercalaires 11,5 6.000 mx 4,80 = 28.800 francs

14,5 18.000 mx 5,55 = 99.900 francs

Coins 11,5 8.000 x 0,62 = 4.960 francs

 14,5 18.000 x 0,74 = 13.320 francs '

Alu Pro 355

[...] L'administration fiscale estime que le fait de majorer le stock de coins au 1er janvier 2001 de 67.000 unités ne modifie en rien le relevé des avoirs en coins à la date du 31 décembre 2001 ;

[...] L'État belge soutient qu'en comparant les données de l'inventaire fournies par [la demanderesse] elle-même à la date du 31 décembre 2001 et à la date du 31 décembre 2002, après y avoir ajouté les achats de coins de l'année 2002, pour déterminer par présomptions de l'homme le chiffre d'affaires, il ne s'est pas basé sur des faits :

- qui seraient inconnus, ou inconstants, puisqu'ils résultent des écritures de [la demanderesse] elle-même ;

- qui seraient inexacts ;

[...] Dès lors que la majoration des stocks intervenue pour l'exercice d'imposition 2002 (67.000 coins au 1er janvier 2001) reste sans influence pour l'établissement de la base imposable de l'exercice d'imposition 2003, le premier juge n'a pu puiser dans l'erreur d'inventaire constatée pour l'exercice d'imposition 2002 un motif valable d'annulation de la cotisation établie pour l'exercice d'imposition 2003 ».

Après avoir rappelé, ensuite, que la demanderesse faisait notamment grief au fonctionnaire taxateur :

- d'avoir établi la taxation en se concentrant sur un seul et unique élément, à savoir le stock comptable au 1er janvier 2002 du nombre de coins repris sur l'inventaire tenu sur des feuilles volantes, à l'exclusion de tout autre élément nécessaire à la fabrication du produit fini (main d'œuvre, verre entrant dans la fabrication du double vitrage) ;

- d'avoir retenu un stock de coins de 26.000 unités au 1er janvier 2002, alors que les feuilles d'inventaire ne reflètent pas, à défaut de comptage et par souci de simplification, le nombre de coins physiquement en stock, avec la conséquence que le nombre de coins repris sur ces feuilles d'inventaire est un élément contesté ;

- d'avoir procédé à une taxation par présomptions de l'homme arbitraire, dans la mesure où le stock comptable de coins ne représente pas un fait connu permettant à l'administration fiscale de conclure à l'existence d'un fait inconnu, c'est-à-dire un certain nombre de doubles vitrages réalisés, mais non facturés, dès lors qu'en réalité, le nombre de coins repris dans le stock comptable est très inférieur à la réalité, ainsi qu'en atteste une reconstitution de l'inventaire physique du stock sous le contrôle d'un huissier de justice et selon procès-verbal du 19 avril 2004,

l'arrêt attaqué statue comme suit :

« Il est constant que les associés de la [demanderesse], Monsieur H. B. et Monsieur A. T., ont développé un savoir-faire considérable dans le domaine du double vitrage, notamment auprès de la société Saint-Gobain en ce qui concerne Monsieur B. ;

[...] Si les coins d'angle sont certes des pièces de petite taille et d'un poids léger, conditionnées dans de grandes caisses par leur fabriquant Alu Pro, elles n'en sont pas moins indispensables dans le processus de fabrication de doubles vitrages ;

[...] La société a comptabilisé, dans un inventaire manuscrit clôturé au 31 décembre 2001 - et repris le 1er janvier 2002 -, et identifié avec précision le nombre de coins présents dans le stock selon ses écritures, à savoir 26.000 pièces (8.000 de dimension 11,5 et 18.000 de dimension 14,5) ;

[...] [La demanderesse] soutient que ce chiffre constitue une approximation, qui a été finalement retenue sur la base des fournitures mentionnées sur la dernière facture de l'année 2001 du fournisseur italien Alu Pro (d'où la référence manuscrite Alu Pro 355) et des prélèvements sur stock présumés intervenus jusqu'au 31 décembre 2001 ;

[...] La société a comptabilisé, dans son inventaire manuscrit clôturé au 31 décembre 2002, le nombre de coins existant en son stock, à savoir 48.000 ;

[...] En vue de permettre un contrôle précis de la comptabilité d'une entreprise commerciale, qui sert de base à la détermination de l'impôt sur les revenus, il appartient aux responsables d'une telle entreprise de prendre les mesures de nature à fixer avec précision l'inventaire des stocks des pièces essentielles à la fabrication du produit fini (voir article 9 de la loi du 17 juillet 1975) ;

[...] Interrogé à cet effet par le président, le conseil de [la demanderesse] a déclaré à l'audience publique que les ouvriers chargés de placer les quatre coins d'angle sur les doubles vitrages se contentaient de puiser dans des caisses ou des bacs en plastique remplis de coins d'angle, sans jamais devoir procéder à un décompte des coins puisés dans le stock ;

[...] Cette technique de fabrication rendait donc impossible toute vérification du nombre réel de coins utilisés dans la fabrication des doubles vitrages, à défaut d'un inventaire complet de ce type de matériau tout au long de l'exercice comptable ;

[...] C'est par conséquent à bon droit que le fonctionnaire taxateur a recouru à la méthode de taxation par présomptions de l'homme, en se basant notamment sur les mentions reprises par le contribuable lui-même dans son inventaire de stock, fût-il tenu sur des feuilles volantes ;

[...] Ces écritures, notamment l'état du stock d'un produit figurant à l'inventaire, peuvent constituer le fait connu servant de base à une taxation par présomptions de l'homme ;

[...] Il ne suffit pas pour le contribuable de contester le nombre de coins en stocks, pièces indispensables dans le processus de fabrication du produit fini, au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002, pour que le chiffre repris à l'inventaire ne soit plus un fait connu : il doit prouver in concreto, par un contrôle physique de l'inventaire, que le nombre de coins enregistrés au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002 ne correspond pas à la réalité, ce que [la demanderesse] s'abstient de faire ;

[...] L'inexactitude qui a entaché la reconstitution du chiffre d'affaires de l'exercice d'imposition 2002 (suite à l'absence de comptabilisation du stock initial de coins d'angle) ne vicie pas la reconstitution, par présomptions de l'homme, du chiffre d'affaires de l'exercice d'imposition 2003 ;

[...] En vertu du principe de l'annualité, l'impôt est dû chaque année sur l'ensemble des revenus perçus par le contribuable au cours de la période imposable considérée, l'administration fiscale étant habilitée à recourir librement au moyen de preuve légal jugé adéquat en cas de rectification de la déclaration ;

[...] L'administration fiscale n'était pas légalement tenue de recourir à la taxation par présomptions de l'homme en prenant en considération d'autres éléments nécessaires à la fabrication du produit fini, tels que, à titre exemplatif, la main d'œuvre ou les pièces de verre elles-mêmes ;

[...] Ni l'impossibilité de s'approvisionner officieusement auprès des fournisseurs habituels de verres - au demeurant non démontrée - ni la composition de la clientèle de [la demanderesse] ne sont susceptibles de conférer un caractère arbitraire ou tout simplement illégal à l'imposition litigieuse ;

[...] De même, le fait que la fondation de [la demanderesse] a été rendue possible par l'investissement de fonds publics, que la société a réalisé des investissements très importants et que la rectification envisagée pour l'exercice d'imposition 2003 a eu pour effet d'augmenter par présomptions le chiffre d'affaires de l'année 2002 de 18,07 p.c. sont des circonstances sans incidence pour apprécier la légalité de la procédure d'établissement de l'impôt ;

[...] Le constat de l'huissier de justice réalisé le 19 avril 2004 n'a pu porter que sur une appréciation du stock physique de coins en plastique, contenus dans des caisses non ouvertes et des caisses, cartons ou bacs ouverts présentés spontanément par l'administrateur délégué, Monsieur H. B., sans autre mesure d'investigation dans l'entreprise, compétence au demeurant non reconnue à un huissier de justice ;

[...] La reconstitution du nombre de doubles vitrages fabriqués depuis la mise en service de l'usine en janvier 2001 jusqu'en avril 2004, par une extrapolation des chiffres retenus par l'huissier de justice suppléant D. V. quant à la consistance du stock physique de coins d'angle, ne renverse pas la force probante des inscriptions reprises dans les inventaires manuscrits clôturés au 31 décembre 2001 et 31 décembre 2002 par la démonstration d'une erreur de comptabilisation à ces dates respectives de clôture ;

[...] L'administration fiscale pouvait parfaitement s'appuyer sur un prix de vente moyen par unité de double vitrage sur la base de circonstances propres à l'espèce et considérer ce prix de vente moyen comme un fait connu ;

[...] Elle pouvait se baser, pour déterminer ce prix moyen, sur un large panel de doubles vitrages de superficie différente ;

[...] Le prix moyen (26,91 euros) a été correctement déterminé pour l'année 2002 en reprenant le nombre total d'unités de double vitrage pour les douze mois de l'année, ainsi que le total des montants facturés pour cette même période :

1.010.779 euros = 26,91 euros ».

 37.450

Griefs

Suivant l'article 339, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'impôt prend pour base les revenus et les autres éléments déclarés par le contribuable, sauf lorsque l'administration fiscale les reconnaît inexacts. Hormis le cas de la taxation d'office, l'administration a la charge de prouver le montant des revenus qu'elle entend substituer à ceux déclarés par le contribuable, conformément aux articles 1315 du Code civil et 870 du Code judiciaire, et doit indiquer les motifs qui lui paraissent justifier la rectification, conformément à l'article 346 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, l'administration fiscale peut, selon l'article 340 du même code, avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Ces moyens de preuve comprennent les présomptions de l'homme. Suivant 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. La présomption de l'homme permet au magistrat, ou à l'administration d'établir l'existence d'un fait inconnu à partir d'un fait connu. L'article 1353 du Code civil recommande de n'admettre que des présomptions graves, précises et concordantes.

La preuve par présomption de l'homme doit prendre comme point de départ un fait certain et connu. À cet égard, un fait avéré inexact n'est pas un fait connu, susceptible de fonder une présomption de l'homme. De même, n'est pas un fait connu et certain, au sens des articles 1349 et 1353 du Code civil, un élément de fait contesté par le contribuable, cette contestation rendant incertain le fait en question.

En l'espèce, le défendeur a fondé sa reconstitution du chiffre d'affaires de la demanderesse, pour les deux exercices vérifiés, sur un seul et unique élément, à savoir le nombre de coins d'angle (il en faut quatre pour réaliser un double vitrage) repris sur les feuilles d'inventaire tenues manuscritement par la demanderesse.

Or, il ressort des constatations mêmes de l'arrêt attaqué que le défendeur avait lui-même constaté l'existence d'une erreur d'inventaire pour l'exercice d'imposition 2002, de sorte que sa reconstitution du chiffre d'affaires pour l'année 2001 (exercice d'imposition 2002) était entachée d'arbitraire, dans la mesure où elle omettait de tenir compte de 67.000 coins d'angle achetés en 2000 et nécessairement en stock au 1er janvier 2001 (puisque, ce qui n'est pas contesté, la fabrication n'a débuté qu'en 2001). Ces coins d'angle n'étaient cependant pas repris sur la feuille d'inventaire au 31 décembre 2000, l'arrêt attaqué relevant lui-même du reste, « l'absence de comptabilisation du stock initial de coins d'angle ».

Le nombre de coins d'angle repris sur les feuilles d'inventaire était également contesté par la demanderesse, en ce qui concerne les feuilles d'inventaire tenues au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002. Elle s'en expliquait comme suit :

« Lors de l'assemblage des doubles vitrages, la société place quatre coins, un à chaque angle. Comme telles, ces pièces n'ont qu'une valeur négligeable, soit environ deux centimes par pièce.

L'administration s'est focalisée sur ce seul aspect de la fabrication pour tenter de reconstituer un chiffre d'affaires théorique, en se fondant sur la technique des présomptions de l'homme.

De manière plus précise, l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus, négligeant toute autre considération, s'est fondée, pour asseoir la taxation, sur le seul nombre de coins déclarés par le contribuable comme figurant à son inventaire et ce, alors que la valeur du stock comptable de coins ne correspondait pas au stock physiquement présent dans l'entreprise.

Cette constatation n'a rien d'étonnant en raison, d'une part, du mode de conditionnement des coins (par boîte en contenant plusieurs milliers) et, d'autre part, de la faible valeur de ces pièces (une différence d'inventaire de 50.000 coins ne représente, en termes monétaires, qu'un montant de 1.000 euros).

C'est un peu comme si l'administration exigeait qu'une entreprise de menuiserie fasse l'inventaire du nombre de clous qu'elle a en stock.

Cela explique que la [demanderesse], par souci de simplification, s'est basée, à chaque fois, sur la dernière facture reçue pour valoriser son stock comptable : c'est ainsi, par exemple, que le stock au 31 décembre 2002 reprend une partie des fournitures mentionnées sur la facture de Alu Pro, fournisseur de la [demanderesse], du 16 octobre 2002, avec leur prix d'achat. Cela vaut non seulement pour les coins mais aussi pour les intercalaires livrées par le même fournisseur (la feuille de stock mentionne, du reste, expressément, ‘Alu Pro 807', ce qui correspond au numéro sous lequel la facture a été enregistrée). Le même constat s'impose pour le stock comptable au 31 décembre 2001, basé sur la facture ‘Alu Pro 355'.

Il s'agit, certes, d'une approximation regrettable, mais sans conséquence sur la situation comptable de l'entreprise.

D'ailleurs, l'administration est bien forcée d'admettre, elle-même, que le nombre de coins repris par la [demanderesse] sur ses feuilles de stock ne correspond pas à la réalité : en effet, ce nombre, au 1er janvier 2001, est, selon l'administration, de zéro (dans la mesure où la feuille de stock au 31 décembre 2000 ne reprend aucun coin) et ce, alors qu'il n'est pas contesté, même par l'administration, que les coins achetés en 2000 (soit 67.000 unités) se trouvent nécessairement dans le stock physique au 1er janvier 2001 (puisque la fabrication n'a débuté qu'en 2001).

Cela n'a pas empêché l'administration de prendre pour argent comptant les mentions reprises dans des documents ‘inventaire de stock' tenus sur feuilles volantes et dont il apparaîtrait que le stock de coins serait de 26.000 au 31 décembre 2001 et de 48.000 au 31 décembre 2002.

[...] Pour motiver son appel (limité à l'exercice 2003), l'État belge soutient que l'arbitraire de la taxation constaté par le premier juge (et admis par l'administration) pour l'exercice 2002 n'aurait pas d'incidence sur la légalité de la taxation intervenue pour l'exercice 2003.

C'est oublier que, pour les deux exercices, l'administration a appliqué la même méthode de reconstitution du chiffre d'affaires.

C'est oublier que cette reconstitution, qui s'étend sur deux exercices, forme un tout et que l'inexactitude qui entache le point de départ de cette reconstitution (soit le nombre de coins en stock au 1er janvier 2001) vicie la reconstitution dans son ensemble.

Les deux avis de rectification portent, d'ailleurs, la même date (ce qui n'a rien d'étonnant, puisqu'ils ont été établis à la suite d'un seul et même contrôle portant sur les deux exercices) ».

En résumé, la demanderesse faisait valoir que le nombre de coins d'angle repris sur ses feuilles d'inventaire ne correspondait pas à la réalité dans la mesure où, par souci de simplification, il ne s'agissait que d'une approximation basée sur la dernière facture reçue du fournisseur. Elle rappelait aussi que le défendeur avait admis que la feuille d'inventaire au 31 décembre 2000 était inexacte (puisqu'elle ne reprenait pas les coins achetés en 2000) et soutenait qu'il n'y avait aucune raison objective de donner aux feuilles d'inventaire établies au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002 une valeur probante dont celle au 31 décembre 2000 était dépourvue.

Il s'ensuit qu'en déclarant l'appel du défendeur recevable et fondé, aux motifs, en substance, que c'est à bon droit que le fonctionnaire taxateur a recouru à la méthode de taxation par présomption de l'homme, en se basant sur les mentions reprises par le contribuable lui-même dans son inventaire de stock, fût-il tenu sur des feuilles volantes, qu'il ne suffit pas, pour le contribuable, de contester le nombre de coins en stock pour que le chiffre repris à l'inventaire ne soit plus un fait connu mais qu'il doit prouver, in concreto, par un contrôle physique de l'inventaire, que le nombre de coins enregistrés au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002 ne correspond pas à la réalité, ce que la demanderesse s'abstiendrait de faire, que l'inexactitude qui a entaché la reconstitution du chiffre d'affaires de l'exercice d'imposition 2002 (suite à l'absence de comptabilisation du stock initial de coins d'angle) ne vicie pas la reconstitution, par présomption de l'homme, du chiffre d'affaire de l'exercice d'imposition 2003, et que la reconstitution du nombre de doubles vitrages fabriqués depuis la mise en service de l'usine en janvier 2001 jusqu'en avril 2004, par une extrapolation des chiffres retenus par l'huissier de justice suppléant D. V. quant à la consistance du stock physique de coins d'angle, ne renverse pas la force probante des inscriptions reprises dans les inventaires manuscrits clôturés au 31 décembre 2001 et 31 décembre 2002 par la démonstration d'une erreur de comptabilisation à ces dates respectives de clôture,

l'arrêt attaqué

- opère un renversement illégal de la charge de la preuve en faveur du défendeur et viole les règles relatives à la preuve par présomptions de l'homme, dans la mesure où c'est l'administration qui doit prouver le montant des revenus qu'elle entend substituer à ceux qui sont déclarés par le contribuable (violation des articles 339 et 346 du Code des impôts sur les revenus 1992, 1315 du Code civil et 870 du Code judiciaire) et où cette preuve ne peut être considérée comme légalement établie parce que le contribuable - qui soutient que la taxation est arbitraire, à tout le moins qu'elle est établie sur la base d'un fait contesté, qui n'est pas susceptible de constituer un fait connu et certain - ne prouverait pas, in concreto, aux yeux de la cour d'appel, par un contrôle physique de l'inventaire, que le nombre de coins d'angle enregistrés au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002 ne correspondrait pas à la réalité (violation des articles 339 et 346 du Code des impôts sur les revenus 1992, 1315 du Code civil et 870 du Code judiciaire, ainsi que, par voie de conséquence, des articles 340 du Code des impôts sur les revenus 1992, 1349 et 1353 du Code civil) ;

- viole la notion de présomption de l'homme, dans la mesure où le nombre de coins d'angle repris sur les feuilles d'inventaire manuscrites de la demanderesse étant avéré inexact pour la feuille d'inventaire au 31 décembre 2000 et contesté pour les feuilles d'inventaire subséquentes, il ne peut constituer un fait certain et connu, susceptible de fonder une présomption de l'homme et, partant, de justifier la reconstitution du chiffre d'affaires opérée par le défendeur (violation des articles 1349 et 1353 du Code civil et, par voie de conséquence, 340 du Code des impôts sur les revenus 1992).

 Second moyen

Dispositions légales violées

- article 1350, 3°, du Code civil ;

- articles 2 et 23 à 28 du Code judiciaire ;

- principe général du droit relatif à l'autorité de la chose jugée ;

- articles 355 et 356 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt attaqué reçoit l'appel du défendeur et le déclare fondé, réforme le jugement entrepris, sauf en ce qu'il a reçu la demande originaire, a annulé la cotisation complémentaire enrôlée pour l'exercice d'imposition 2002 et a condamné le défendeur à restituer toutes sommes indûment payées de ce chef, majorées des intérêts, et, statuant par voie de dispositions nouvelles, déclare non fondée la demande originaire de la demanderesse tendant à l'annulation de la cotisation complémentaire à l'impôt des sociétés enrôlée à sa charge le 14 avril 2005 sous l'article 851.229.277 du rôle de l'exercice d'imposition 2003, au motif, en substance, que c'est à bon droit que le fonctionnaire taxateur a recouru à la méthode de taxation par présomptions de l'homme, en se basant sur les mentions reprises par le contribuable lui-même dans son inventaire de stock, fût-il tenu sur des feuilles volantes. À l'appui de sa décision, l'arrêt attaqué juge également que, « même si les contrôles exercés par l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus ont été menés conjointement en vue de la vérification de la situation fiscale de la [demanderesse] au regard de la taxe sur la valeur ajoutée et des impôts sur les revenus, l'arrêt prononcé contradictoirement le 8 octobre 2009 par la vingtième chambre civile de la cour [d'appel] n'est relatif qu'à la situation fiscale [de la demanderesse] au regard de la taxe sur la valeur ajoutée et non au regard des impôts sur les revenus, situation qui répond à des règles d'établissement des impôts différentes ».

Griefs

L'autorité de la chose jugée s'attache au dispositif de la décision ainsi qu'aux motifs qui en sont le soutien nécessaire. Elle constitue une fin de non-recevoir qui, selon l'article 25 du Code judiciaire, fait obstacle à la réitération de la demande et subsiste tant que la décision n'a pas été infirmée (article 26 du Code judiciaire). Plus généralement, elle tend à prévenir le risque de contradiction qui pourrait exister entre une décision à rendre et une décision déjà rendue entre les mêmes parties, lorsque les conditions de l'article 23 du Code judiciaire sont réunies.

En matière d'impôts sur les revenus, il était admis, dans le cadre de la procédure fiscale en vigueur avant les lois des 15 et 23 mars 1999, que la violation de l'autorité de la chose jugée - au même titre que la forclusion - devait être soulevée, d'office, par la cour d'appel statuant sur le recours fiscal du contribuable à l'encontre de la décision du directeur régional. Elle pouvait également être soulevée par le contribuable, à tout moment de la procédure, même en dehors du délai imparti par les articles 378 et 381 du Code des impôts sur les revenus 1992 (en vigueur avant leur remplacement par la loi du 15 mars 1999) pour la présentation de griefs nouveaux.

En cette même matière des impôts sur les revenus, l'autorité de la chose jugée fait notamment obstacle à l'établissement d'une nouvelle cotisation qui serait contraire à une décision antérieure d'annulation ou de dégrèvement, lorsque l'administration fait usage des articles 355 ou 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 (réenrôlement ou cotisation subsidiaire) après annulation de la cotisation d'origine en raison d'un vice de procédure (autre que la forclusion du droit d'imposer).

La chose jugée en matière d'impôts sur les revenus suppose que l'imposition nouvelle soit inconciliable avec celle qui a déjà fait l'objet d'une décision antérieure ou, plus généralement, que la contestation actuelle ait déjà été jugée par la décision antérieure.

D'une manière générale, si l'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'entre les mêmes parties, de ce qu'il n'y a pas d'identité entre l'objet d'une action définitivement jugée et celui d'une autre action ultérieurement exercée entre les mêmes parties, il ne se déduit pas nécessairement que pareille identité n'existe à l'égard d'aucune prétention ou contestation élevée par une partie dans l'une ou l'autre instance ni, partant, que le juge puisse accueillir une prétention dont le fondement est inconciliable avec la chose antérieurement jugée.

L'impôt sur les revenus et la taxe sur la valeur ajoutée sont des impôts différents. Toutefois, même si ces deux impôts obéissent à des règles différentes en matière d'établissement et de recouvrement, cette constatation n'exclut pas, d'emblée et de manière automatique, qu'une décision rendue en matière de taxe sur la valeur ajoutée puisse être revêtue de l'autorité de la chose jugée pour la solution d'un litige en matière d'impôts sur les revenus. Il y aura lieu d'avoir égard à l'objet réel de la contestation entre les parties ou de certaines de leurs prétentions respectives. L'on ne perdra pas de vue, à ce propos, que la preuve qui incombe à l'administration, tant en matière de taxe sur la valeur ajoutée que d'impôts sur les revenus, peut être rapportée par toutes voies de droit, y compris les présomptions de l'homme.

À cet égard, la demanderesse rappelait « qu'à l'impôt sur les revenus, le contrôle de l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus a donné lieu à l'établissement de deux avis de rectification pour les exercices 2002 et 2003, datés du 3 août 2004. Les rectifications en matière de contributions directes sont identiques à celles en matière de taxe sur la valeur ajoutée ».

L'arrêt attaqué relève lui-même que, « les 26 février 2004, 11 mars 2004 et 29 avril 2004, la [demanderesse] a fait l'objet d'un contrôle fiscal de l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus portant sur les opérations des exercices comptables clôturés les 31 décembre 2001 et 31 décembre 2002, tant en matière de taxe sur la valeur ajoutée qu'en matière d'impôts sur les revenus ; l'administration fiscale compétente a procédé à une reconstitution du chiffre d'affaires de la société pour les années 2001 et 2002 sur la base des opérations à l'entrée, en comparant, au vu des achats des coins d'angle - qui sont une composante indispensable du processus de fabrication des doubles vitrages puisqu'ils maintiennent les lattes en aluminium qui servent de support à la fixation des deux vitres -, le chiffre d'affaires que devait générer l'entreprise en matière de fabrication et de vente de doubles vitrages et le chiffre d'affaires de doubles vitrages qu'elle a facturé et porté dans ses déclarations périodiques à la taxe sur la valeur ajoutée pour les années faisant l'objet de la vérification ».

En l'espèce, ce qui était dès lors en litige, ce n'était pas les règles d'établissement de l'impôt mais la reconstitution même du chiffre d'affaires : celle-ci était réalisée selon la même méthode et en recourant à la même présomption de l'homme, fondée sur le nombre de coins d'angle repris sur les feuilles d'inventaire manuscrites de la demanderesse, tant pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée que de l'impôt sur les revenus.

Or, par arrêt du 8 octobre 2009, la vingtième chambre de la cour d'appel de Mons avait statué sur le volet de la taxe sur la valeur ajoutée, contestation entre la demanderesse et le défendeur. Cet arrêt avait été versé aux débats devant la dix-huitième chambre de la même cour d'appel et le défendeur avait même déposé une note d'audience à ce sujet.

Dans son arrêt du 8 octobre 2009, la vingtième chambre de la cour d'appel de Mons a d'abord rappelé que « [la demanderesse ] a fait l'objet d'un contrôle à la taxe sur la valeur ajoutée, conjointement à un contrôle en matière de contributions directes, pour la période allant du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2002 ; [...] le fisc a procédé à la reconstitution du chiffre d'affaires de [la demanderesse] en se basant sur des présomptions de l'homme (article 59, § 1er, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée) ».

Elle a débouté l'État belge de son appel, aux motifs suivants :

« À l'origine d'une preuve par présomptions doit se trouver un fait connu ;

[...] La preuve par présomptions ne peut être admise lorsque le fait sur lequel se fonde la présomption est incertain, même si le juge le considère comme probable ou vraisemblable [...] ;

[...] En l'espèce, le ‘fait connu' vanté par [le défendeur], à savoir qu'un vitrage comporte quatre coins, manque de pertinence ;

[...] En effet, il ne suffit pas de relever que le produit fabriqué par l'assujetti comporte plusieurs composants pour pouvoir recourir à un tel mode de preuve ;

[...] Le fait connu, permettant de recourir à une preuve par présomptions, aurait dû être le nombre de coins en stock en début et en fin d'exercice ;

[...] Il appert cependant que les feuilles d'inventaire sur feuilles volantes de [la demanderesse] ne sont guères fiables en ce qui concerne les coins d'angle ;

[...] Il est admis par [le défendeur] que 67.000 coins d'angle ont été achetés par [la demanderesse] en 2000 (facture n° 32580 du 10 novembre 2000 de son fournisseur Alu Pro) et qu'ils n'ont été utilisés qu'en 2001, la production n'ayant pas encore commencé en 2000 ;

[...] Il apparaît ainsi que le raisonnement [du défendeur], se fondant sur un stock de coins d'angle inexistant au 1er janvier 2001, est erroné ;

[...] Comme l'a estimé à raison le premier juge, en faisant abstraction des 67.000 coins achetés fin 2000, le fisc a établi la taxation de manière arbitraire, en se fondant, en connaissance de cause, sur des faits inexacts ;

[...] Il n'est pas sans intérêt de relever qu'en matière d'impôts directs, l'administration fiscale a clairement admis, en sa requête d'appel, le caractère arbitraire de la taxation pour l'année 2001, alors qu'elle persiste à soutenir qu'elle est parfaitement régulière en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;

[...] C'est en vain que [le défendeur] soutient que la taxation doit à tout le moins être maintenue pour l'année 2002 ;

[...] La preuve par présomption ne peut être admise en l'espèce ;

[...] En effet, si l'on s'en tient à la thèse [du défendeur] selon laquelle le fait connu permettant le recours à la preuve par présomption est qu'un vitrage comporte quatre coins d'angle, ce fait en soi n'est pas pertinent ;

[...] Si la présomption est tirée des stocks de coins d'angle de [la demanderesse], force est de constater que l'évolution et le contenu réel de ces stocks sont incertains et ne peuvent être considérés comme un fait connu ;

[...] En effet, l'omission des 67.000 coins au premier inventaire sur feuilles volantes démontre à suffisance le peu de fiabilité de ces documents quant à la consistance réelle du stock ;

[...] La taxation pour l'année 2002 n'est que la continuation du raisonnement arbitraire effectué pour l'année 2001 et est entachée du même manque de certitude quant à la consistance réelle du stock de coins d'angle ;

[...] Il ressort des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que le premier juge a statué comme il l'a fait ».

Cet arrêt du 8 octobre 2009 censure la reconstitution du chiffre d'affaires opérée par l'administration, tant pour l'année 2001 que pour l'année 2002, dès lors que le nombre de coins d'angle repris sur les feuilles d'inventaire manuscrites de la demanderesse n'est pas un fait connu et certain, susceptible de fonder la présomption de l'homme mise en œuvre par l'administration en vue de la reconstitution du chiffre d'affaires de la demanderesse.

Il s'ensuit qu'en faisant droit à l'appel [du défendeur] et en décidant que c'est à bon droit que le fonctionnaire taxateur a eu recours à la présomption de l'homme basée sur le nombre de coins repris sur les feuilles d'inventaire manuscrites de la demanderesse, l'arrêt attaqué

- viole l'autorité de la chose jugée qui s'attache à l'arrêt du 8 octobre 2009 (violation des articles 1350, 3°, du Code civil, 23 à 28 du Code judiciaire, applicables en matière fiscale en vertu de l'article 2 du Code judiciaire, du principe général du droit relatif à l'autorité de la chose jugée et des articles 355 et 356 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui consacrent ce principe en matière d'impôt sur les revenus), dans la mesure où la seule circonstance que la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur les revenus sont des impôts qui obéissent à des règles d'établissement différentes, induisant des situations différentes dans le chef du contribuable, ne permet pas d'exclure qu'une décision en matière de taxe sur la valeur ajoutée (en l'occurrence l'arrêt du 8 octobre 2009) puisse être revêtue de l'autorité de la chose jugée pour la solution d'un litige en matière d'impôts sur les revenus ;

- viole l'autorité de la chose jugée qui s'attache à l'arrêt du 8 octobre 2009 (violation des articles 1350, 3°, du Code civil, 23 à 28 du Code judiciaire, applicables en matière fiscale en vertu de l'article 2 du Code judiciaire, du principe général du droit relatif à l'autorité de la chose jugée et des articles 355 et 356 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui consacrent ce principe en matière d'impôt sur les revenus), dans la mesure où, des constatations mêmes de l'arrêt, il ressort que c'était la même prétention qui était en litige tant pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée que de l'impôt sur les revenus, à savoir la reconstitution du chiffre d'affaires de la demanderesse sur la base de la même présomption de l'homme fondée sur le nombre de coins repris sur les feuilles d'inventaire, de sorte que l'arrêt du 8 octobre 2009 était revêtu de l'autorité de la chose jugée pour la solution du litige soumis à la cour d'appel en matière d'impôt sur les revenus.

III. La décision de la Cour

Sur le premier moyen :

Aux termes 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.

L'existence des faits sur lesquels le juge se fonde, au titre des présomptions de l'homme, est souverainement constatée par lui.

L'arrêt constate que l'administration s'est basée sur des mentions reprises par le demandeur lui-même dans son inventaire de stock et considère que ces écritures peuvent constituer le fait connu servant de base à une taxation par présomptions de l'homme.

Dans la mesure où il soutient que ces mentions ne pouvaient être prises en compte au titre de fait connu, le moyen, qui conteste l'appréciation du juge du fond, est irrecevable.

En tant qu'il considère que l'arrêt renverse la charge de la preuve alors que ce dernier constate que l'administration a tiré les conséquences d'un fait connu dont il appartenait au contribuable de contester la réalité, « ce que [la demanderesse] s'abstient de faire », le moyen ne peut être accueilli.

Sur le second moyen :

De ce qu'il n'y a pas identité entre l'objet et la cause d'une action définitivement jugée et ceux d'une autre action ultérieurement exercée entre les mêmes parties, il ne se déduit pas nécessairement que pareille identité n'existe à l'égard d'aucune prétention ou contestation élevée par une partie dans l'une ou l'autre instance ni, partant, que le juge puisse accueillir une prétention dont le fondement est inconciliable avec la chose antérieurement jugée.

Dans son arrêt du 8 octobre 2009, saisie de l'action par laquelle la demanderesse contestait l'utilisation par le défendeur de l'inventaire de ses stocks d'angles destinés à la fabrication des doubles vitrages, aux fins de fonder une présomption de dissimulation d'une partie de son chiffre d'affaires et, partant, de justifier le recouvrement de suppléments de taxe sur la valeur ajoutée, la cour d'appel de Mons a décidé que « le fait connu, permettant de recourir à une preuve par présomptions, aurait dû être le nombre de coins en stock en début et en fin d'exercice », qu'il « appert cependant que les feuilles d'inventaire sur feuilles volantes de [la demanderesse] ne sont guère fiables en ce qui concerne les coins d'angle », qu'il y a en effet eu omission avérée d'un grand nombre de coins d'angle dans l'inventaire au 31 décembre 2000, que cette omission a entaché d'arbitraire la régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée pour l'année 2001, que « la taxation pour l'année 2002 n'est que la continuation du raisonnement arbitraire effectué pour l'année 2001 et est entachée du même manque de certitude quant à la consistance réelle du stock de coins d'angle » et, partant, a rejeté la prétention de l'administration de reconstituer le bénéfice de la demanderesse à partir des chiffres mentionnés dans ces documents, tant pour l'année 2001 que pour l'année 2002.

L'arrêt attaqué relève que « la société a comptabilisé, dans un inventaire manuscrit clôturé au 31 décembre 2001 - repris au 1er janvier 2002 -, et identifié avec précision le nombre de coins présents dans le stock selon les écritures », qu'elle a fait de même pour le stock existant au 31 décembre 2002, que « la comptabilité d'une entreprise commerciale sert de base à la détermination de l'impôt sur les revenus », et considère « qu'il ne suffit pas pour le contribuable de contester le nombre de coins en stock [...] pour que le chiffre repris à l'inventaire ne soit plus un fait connu : il doit prouver in concreto, par un contrôle physique de l'inventaire, que le nombre de coins enregistrés au 31 décembre 2001 et au 31 décembre 2002 ne correspond pas à la réalité, ce que la [demanderesse] s'abstient de faire ».

Il constate l'inexactitude qui a entaché la reconstitution du chiffre d'affaires de l'exercice d'imposition 2002, suite à l'absence de comptabilisation du stock initial, mais considère qu'à défaut de preuve d'une erreur de comptabilisation propre à l'année 2002, cette circonstance ne vicie pas la reconstitution du chiffre d'affaires de l'exercice d'imposition 2003. Il rappelle le principe d'annualité qui gouverne la matière des impôts sur les revenus.

Il en déduit que « c'est [...] à bon droit que le fonctionnaire taxateur a recouru à la méthode de taxation par présomptions de l'homme, en se basant notamment sur les mentions reprises par le contribuable lui-même dans son inventaire de stock, fût-il tenu sur des feuilles volantes », et que « ces écritures, notamment l'état du stock d'un produit figurant à l'inventaire, peuvent constituer le fait connu servant de base à une taxation par présomptions de l'homme ».

L'arrêt considère que, « même si les contrôles exercés par le [défendeur] ont été menés conjointement [...] au regard de la taxe sur la valeur ajoutée et des impôts sur les revenus, l'arrêt prononcé contradictoirement le 8 octobre 2009 [...] n'est relatif qu'à la situation fiscale [de la demanderesse] au regard de la taxe sur la valeur ajoutée et non au regard des impôts sur les revenus, situation qui répond à des règles d'établissement des impôts différentes ».

 Sur la base de l'ensemble de ces considérations, l'arrêt a pu, sans violer l'autorité de la chose jugée attachée à l'arrêt du 8 octobre 2009, décider que le fonctionnaire taxateur avait légalement appliqué la présomption de l'homme.

Le moyen ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de cent cinquante-huit euros septante-quatre centimes envers la partie demanderesse et à la somme de cent soixante-neuf euros vingt-deux centimes envers la partie défenderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président Christian Storck, les conseillers Alain Simon, Gustave Steffens, Michel Lemal et Sabine Geubel, et prononcé en audience publique du trente et un janvier deux mille treize par le président Christian Storck, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.

P. De Wadripont S. Geubel M. Lemal

G. Steffens A. Simon Chr. Storck